

Resolución n° 00/7036/2015 de Tribunal Económico-Administrativo Central, 18 de Febrero de 2016

Concepto: Sanciones Tributarias

Fecha de Resolución: 18 de Febrero de 2016

Unidad Resolutoria: Vocalía 12ª

Asunto:

Infracciones y sanciones. Culpabilidad. Motivación. Ejemplo de utilización de fórmula generalizada o estereotipada que no es motivación suficiente de la culpabilidad. Rechazo del automatismo en las sanciones.

Criterio:

La utilización de la expresión “analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad” no supone motivar suficientemente el elemento subjetivo de la culpabilidad en una resolución sancionadora; bien al contrario, resulta una fórmula generalizada y estereotipada que no es motivación suficiente para apreciar la culpabilidad del presunto infractor.

Se rechaza cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. Pero el que exista el elemento subjetivo de la culpabilidad ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la motivación. Hasta tal punto se es exigente, que una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas, ni siquiera es subsanable, siendo criterio de este TEAC que, una vez anulada una sanción por resolución o sentencia por falta de motivación, al tratarse de un elemento esencial, le queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador. Por ello, los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamente la existencia de la culpabilidad deben constar en el expediente sancionador y en el propio acuerdo sancionador, sin que resulte admisible intentar acreditar su existencia por remisión a los hechos que resulten acreditados en el expediente de regularización de la deuda o a otros documentos distintos del expediente sancionador diferentes de la propia resolución sancionadora.

Unificación de criterio.

En el mismo sentido que el segundo párrafo: RG 00/01564/2012 (21-05-2015), 00/02318/2011 (23-01-2014) y RG 00/01013/2009 (07-06-2011).

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por LA DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en Av. Llano Castellano, nº 17, 28034-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 30 de enero de 2015, por la que se resuelve la reclamación número 08/07813/2014 y acumuladas 08/07814/2014, 08/07842/2014, 08/08060/2014, 08/08061/2014, 08/08062/2014, 08/08063/2014, 08/08083/2014, 08/08085/2014, 08/08086/2014.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO:

De los antecedentes obrantes en el expediente de aplicación de los tributos, resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Tras el inicio e instrucción del correspondiente procedimiento, la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Barcelona notificó diez acuerdos sancionadores por importe de 100,00 euros cada sanción, conforme a las siguientes consideraciones:

“A la vista de lo expuesto, es evidente que en el caso contemplado se ha incumplido lo dispuesto en el artículo 199.7 de la citada Ley General Tributaria en relación con lo que al efecto dispone la normativa aduanera comunitaria de aplicación. Dado que el obligado principal del régimen aduanero de exportación debe conocer la normativa aduanera aplicable a las operaciones de comercio exterior que está realizando, y que, en caso de duda, debe informarse y buscar todas las aclaraciones posibles con el objeto de cumplir con sus obligaciones tributarias y aduaneras, y teniendo en cuenta, además, que la normativa aplicable al efecto es lo suficientemente clara, sin que quepa amparar su conducta en una interpretación razonable de la norma, se considera que tal conducta se debe a una falta de cuidado y diligencia necesario por parte del operador que actúa en el ámbito del comercio exterior que exige un especial conocimiento del mismo. Este criterio es el mantenido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras sentencias, en las de fecha 11 de noviembre de 1999 y 20 de noviembre de 2008, en los asuntos C-48/1998 y C-38/2007, respectivamente. Se considera, por tanto, su conducta como sancionable al menos a título de simple negligencia (art. 179.2.d) de la Ley General Tributaria 58/2003). En conclusión, se desestiman las alegaciones presentadas, confirmándose el expediente sancionador de referencia.

Una vez analizada la documentación que consta en el expediente, se considera probado que X..., SA con NIF. ... ha cometido la infracción tributaria antes detallada que motivó la iniciación del expediente, siendo responsable de la misma”.

Indicando, en el apartado destinado a “Motivación y otras Consideraciones” que:

“La citada normativa impone claramente la obligación de presentar la declaración de forma exacta, veraz y completa, por lo que se considera que la conducta del obligado tributario fue voluntaria ya que le era exigible conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, apreciándose la falta de la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que implica incurrir en responsabilidad por la comisión de la infracción, según se establece en el artículo 179 de la Ley 58/ 2003 General Tributaria, concurriendo el dolo o culpa inherente a cualquier grado de negligencia que exige el artículo 183 de la citada Ley”.

2. Contra los acuerdos sancionadores, la entidad interesada interpuso reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (en adelante TEAR), que fueron acumuladas. El TEAR anula os acuerdos sancionadores conforme al siguiente fundamento de derecho:

“8.- A juicio de este Tribunal, teniendo en cuenta los hechos sancionados y las alegaciones presentadas, y al margen de otras observaciones, la motivación de las resoluciones sancionadoras no es sino una mera fórmula convencional y genérica, que no justifica suficientemente el elemento subjetivo que debe concurrir en la conducta sancionada y cuya acreditación debe resultar del proceso lógico y jurídico que ha determinado la decisión. Por consiguiente, si no queda acreditado el elemento subjetivo de la infracción y la sanción se impone por medio de una motivación genérica, ha de concluirse que lo procedente ha de ser su anulación, puesto que reposa, exclusivamente, en una presunción de intencionalidad.

Además, de conformidad con la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, la falta de una explicación objetiva que permita formular, en su caso, oposición con cabal conocimiento de sus posibilidades impugnatorias, constituye una práctica indefensión susceptible de acarrear la nulidad del acto recurrido. Y ello porque la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. En consecuencia, resoluciones como las aquí recurridas suponen una vulneración del derecho

constitucional a la presunción de inocencia, por no hacer constar elemento alguno de juicio que permita quebrar dicha presunción, mediante la necesaria atribución de culpabilidad. Ello trae, en consecuencia, que deban anularse los acuerdos dictados.”

SEGUNDO:

Contra la resolución del TEAR, la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpone el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, formulando las siguientes alegaciones:

1.- En primer término, transcribe de la resolución sancionadora lo ya recogido en el punto 1 del antecedente de hecho primero de esta resolución, que se refiere a que el obligado principal debe informarse y buscar todas las aclaraciones posibles, a que la normativa es suficientemente clara y no cabe amparar la conducta del obligado tributario en una interpretación razonable de la norma y que, por ello, se considera que tal conducta se debe a la falta de cuidado y diligencia necesarios por quien actúa en el ámbito del comercio exterior, que exige un especial conocimiento del mismo. Con respecto a la motivación, se resume en la claridad de la obligación de presentar la declaración de forma exacta, veraz y completa, por lo que se considera que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, y que se aprecia falta de la diligencia necesaria.

2.- Alega que el TEAR considera que la motivación constituye “una mera fórmula convencional, genérica y estereotipada” y que no “justifica suficientemente el elemento subjetivo que debe concurrir en la conducta sancionada”, lo que constituye una práctica indefensión del interesado, ya que no le permite “formular, en su caso, oposición con cabal conocimiento de sus posibilidades impugnatorias”. Y que el acuerdo sancionador, una vez analizada la conducta, llega a la conclusión de que, habida cuenta de que no se da ningún eximente de la responsabilidad, tal conducta se debe a “falta de cuidado y diligencia necesario por parte del operador que actúa en el ámbito del comercio exterior que exige un especial conocimiento del mismo”.

A juicio de la Directora recurrente, el concepto de negligencia empleado en el acuerdo sancionador coincide con el considerado por este TEAC en resolución de 24 de septiembre de 2003 (RG 3722/2001):

“Procede, por tanto, analizar, aunque sea brevemente, que debe entenderse por simple negligencia, en cuanto elemento al que la norma parece otorgar especial relieve.

La sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, refiriéndose al deber constitucional de los ciudadanos de contribuir a sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica, señala que "implica una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales". Pues bien, el conjunto de normas, derechos y obligaciones en las que se concreta ese deber no se compagina con la actitud de descuido o desinterés que caracteriza el concepto de negligencia. En este sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección de 29 de febrero de 1.988. En ella se afirma que "la negligencia no exige para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma" .

La negligencia así entendida constituye un elemento subjetivo de la culpabilidad, invocando de nuevo Resolución de este TEAC de 27 de junio de 2007, RG 594/2007, en la que se afirma:

"La culpabilidad es pues el elemento subjetivo del delito, pudiéndose, en este sentido, considerar culpable al que, pudiendo adecuarse a la norma, realiza un acto contrario a ella. Actúa culpablemente quien omite la diligencia debida. Desde un punto de vista gramatical, el término diligencia expresa una cualidad (la cualidad de diligente); es diligente el que está dispuesto a hacer con prontitud e interés las cosas que tiene que hacer o cierta cosa que se expresa. Esta cualidad se opone a negligencia; no es diligente el que es negligente, es decir, el que no pone el cuidado o el interés debido en las cosas que hace o en el arreglo de su persona.

En nuestro derecho, junto a la expresión culpa se utilizan frecuentemente otras como negligencia o imprudencia y, en menor medida, impericia. Nuestro Código Civil define la culpa como sinónimo de negligencia: "La culpa o negligencia del deudor consiste en la omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación y corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar, Cuando la obligación no exprese la diligencia que ha de prestarse en su cumplimiento, se exigirá la que correspondería a un buen padre de familia" (art. 1.104). La culpabilidad, negligencia o imprudencia consiste, pues, en la no realización del comportamiento exigible, según la naturaleza de la obligación y demás circunstancias, para evitar la producción del tipo injusto en el caso que nos ocupa, para evitar disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales o exenciones."

También en esa misma resolución del TEAC queda clara la presencia del elemento subjetivo en la responsabilidad por negligencia:

“Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, fundamentalmente en las Sentencias de su Sala Segunda de 1 de marzo de 1985 (R-1369/85) y de 29 de febrero de 1988 (R-1354/88) en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias psicológicas y de cultura de infractor. Finalmente la negligencia, como elemento subjetivo de la infracción, ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario, es decir, con los medios personales y materiales, en sus aspectos cuantitativos y cualitativos, de que dispone o debiera disponer.”

Por tanto, alega la recurrente, al considerar el acuerdo sancionador que la conducta del obligado tributario fue negligente, la Administración tributaria está motivando el elemento subjetivo de la infracción, y en modo alguno, como establece el TEAR, ocasiona indefensión al mismo, ya que sabe en qué grado se le atribuye la culpabilidad, en este caso, en grado mínimo.

Entiende la recurrente que en parecidos términos se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 12 de julio de 2010 (Rec. nº 480/2007) y cita a continuación estos párrafos:

“Cabe recordar que nuestra jurisprudencia, de la que hemos dejado constancia en el fundamento anterior, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria.

A la vista de todo ello, debe concluirse que el acuerdo ... da cumplimiento a las exigencias de motivación que se reclaman a la imposición de sanciones, que, no debe olvidarse, pueden ser aplicadas por conductas meramente negligentes...”

Que cuestión distinta es que, pese a estar el acuerdo suficientemente motivado, el TEAR no aprecie la existencia de culpabilidad y anule la sanción, pero tal cuestión afecta al supuesto de hecho específicamente considerado y no constituye el objeto del presente recurso.

De acuerdo con las consideraciones anteriores, concluye solicitando de este Tribunal Económico-Administrativo Central que se unifique criterio en el siguiente sentido: “que la indicación en el acuerdo sancionador de que, analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad, supone motivar suficientemente el elemento subjetivo de la culpabilidad, ya que con ello no se ocasiona indefensión alguna al interesado, pues sabe por qué conducta se le sanciona”.

TERCERO:

Concedido trámite para alegaciones a la entidad interesada, ésta procede a formular alegaciones y, en síntesis, señala:

- Que el elemento subjetivo debe quedar, en cualquier caso, suficientemente justificado por parte del Acuerdo de resolución del expediente sancionador (incluso a título de simple negligencia) al objeto de otorgar al procedimiento las suficientes garantías, sin que valgan fórmula estereotipadas.

- Que el artículo 211.3 LGT dispone “La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley.”

- Que el Tribunal Supremo en sentencia de 6 de junio de 2008 (Rec.nº. 146/2006) señala:

«En materia de Derecho Sancionador, la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la Ley, debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción»; y que las sanciones tributarias no «pueden ser

resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes...

(...)

Y es que, como ha señalado el Tribunal Constitucional, «[f]rente a la regla general, conforme a la cual el deber de motivación de los actos administrativos es un mandato derivado de normas que se mueven en el ámbito de lo que venimos denominando legalidad ordinaria», en relación con los actos administrativos que impongan sanciones «tal deber alcanza una dimensión constitucional», en la medida en que «[e]l derecho a la motivación de la resolución sancionadora es un derecho instrumental a través del cual se consigue la plena realización de las restantes garantías constitucionales» que resultan aplicables en el procedimiento administrativo sancionador. «Así, de poco serviría -explica el máximo intérprete e la Constitución- exigir que el expedientado cuente con un trámite de alegaciones para su defensa, si no existe un correlativo deber de responderlas; o proclamar el derecho a la presunción de inocencia, si no se exige al órgano decisor exterioriza la valoración de la prueba practicada y sus consecuencias incriminatorias. De igual manera, la motivación, al exponer el proceso racional de aplicación de la ley, permite constatar que la sanción impuesta constituye una proporcionada aplicación de una norma sancionadora previa», amén de que «resulta imprescindible en orden a posibilitar el adecuado control de la resolución en cuestión» (STC 7/1998, de 13 de enero, FJ 6; en el mismo sentido, AATC 250/2004, de 12 de julio, FJ 6; 251/2004, de 12 de julio, FJ 6; 317/2004, de 27 de julio, FJ 6; y 324/2004, de 29 de julio, FJ 6). En la misma línea, esta Sección ha subrayado que la motivación de la sanción es la que «permite al destinatario -en este caso, al sancionado- conocer los motivos de la imposición de la sanción, en definitiva de la privación o restricción del derecho que la resolución sancionadora comporta, permitiendo, a su vez, el eventual control jurisdiccional de la decisión administrativa» [Sentencia de 17 de marzo de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 385/2005),

(...)

es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su

propia inocencia» [STC 76/1990, de 26 de abril, FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3; 129/2003, de 30 de junio, FJ 8], de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» [Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, como señalamos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002), «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable»»

- Que tanto el Tribunal Supremo como el TEAC, entienden que es necesaria la motivación del elemento subjetivo a través de la individualización de la conducta calificada de infractora, exigencia que va más allá de la realización de afirmaciones generalizadas, sin datos de hecho suficientemente expresivos y detallados; así como que la necesidad de que la Administración realice un juicio de culpabilidad completo y exhaustivo, motivando y acreditando el mismo, no siendo válido un análisis de la culpabilidad por exclusión de la concurrencia de causas de exoneración de la responsabilidad previsto en la norma no cede, como parece afirmar el Departamento de Aduanas en su recurso, en los casos en los que la conducta infractora se considere sancionable a título de simple negligencia.

- Que con los acuerdos sancionadores dictados, el órgano administrativo no hace sino invertir la carga de la prueba, exigiendo al interesado la demostración de que su conducta no es culpable, con la consiguiente vulneración del principio de presunción de inocencia exigido por la Constitución Española.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO:

Concurren los requisitos de legitimación, competencia y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO:

La cuestión controvertida consiste en determinar si puede entenderse como motivación suficiente en un acuerdo sancionador, para considerar que se ha acreditado por la Administración la concurrencia

del elemento subjetivo de la culpabilidad, la expresión siguiente: "analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad".

TERCERO:

La cuestión controvertida es de gran importancia pues nos movemos en el ámbito del derecho sancionador cuyas exigencias, materiales y formales, así como las limitaciones constitucionales a la actuación de la Administración, son mayores que en otros ámbitos administrativos. En especial por la existencia del derecho a la presunción de inocencia que recoge nuestra constitución en su artículo 24.2, principio que se aplica no sólo al derecho penal sino también al derecho sancionador administrativo.

El Tribunal Supremo, basándose en sentencias del Tribunal Constitucional, se ha pronunciado sobre la necesidad de adecuación de las resoluciones administrativas sancionadoras al principio de presunción de inocencia en varias sentencias: de 6 de Junio de 2008 (Rec. nº. 146/2008), de 12 de Julio de 2010 (Rec. nº. 480/2007), de 20 de Diciembre de 2013 (Rec. nº. 1537/2010) y de 21 de febrero de 2014 (Rec. nº. 4185/2011), entre otras.

Este TEAC, acogiendo la doctrinal del Tribunal Supremo, también se ha pronunciado sobre la exigencia de la aplicación del principio de presunción de inocencia a las resoluciones administrativas sancionadoras, y en concreto sobre el elemento subjetivo la infracción, en resoluciones, baste citar por todas, de 7 de junio de 2011 (RG 1013/2009) y de 21 de mayo de 2015 (RG 1564/2012).

Por ello cualquier análisis de la motivación, objeto de este recurso, debe hacerse desde la posición de la salvaguarda del principio de presunción de inocencia, no pudiendo admitirse interpretaciones contrarias a él.

CUARTO:

Las mismas sentencias y resoluciones administrativas mencionadas rechazan la posibilidad de que baste el cumplimiento de los elementos objetivos de la infracción (por ejemplo dejar de ingresar) para que pueda considerarse que existe culpabilidad, es decir, la Administración ha de probar, además del elemento objetivo, el subjetivo, la culpabilidad, ya sea a título de dolo o de simple negligencia.

El artículo 183.1 LGT exige la concurrencia de la culpabilidad en cualquiera de sus dos modalidades (dolo o culpa) "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier

grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”.

El análisis de la existencia de la culpabilidad se debe realizar en el procedimiento administrativo sancionador, de entre cuyos elementos toma protagonismo la motivación, no sólo por ser la cuestión debatida aquí, sino porque es a través de la motivación como se debe llegar a la conclusión de si la conducta fue culpable (en el caso que aquí interesa, si fue una conducta negligente).

Así la sentencia ya mencionada del Tribunal Supremo de 6 de Junio de 2008 (Rec. nº. 146/2008) señala:

«... la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003 ignora la obligación de motivar que deriva de la Ley y la Constitución porque, como ya hemos recalcado antes, no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse», y que «no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere» (FD 6). Y la misma doctrina vino a sentar la Sección Segunda de este Tribunal cuando en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 216/2002), señaló: «Es patente, de lo transcrito, que no se ha producido ni en la vía administrativa, ni en la jurisdiccional, la valoración de los específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada. Tanto en una como en otra resolución se limitan a realizar formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de las infracciones tributarias, pero no llevan a cabo, como es necesario, un análisis de esas ideas con referencia a los específicos hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada.- Al no haberse hecho así se ha infringido la doctrina sentada en las sentencias de contraste, por lo que se está en el caso de estimar el recurso, anulando la sanción impuesta» (FD Cuarto).»

Asimismo debe traerse a colación la sentencia también de nuestro Alto Tribunal de 12 de Julio de 2010 (Rec. n°. 480/2007), en la que se afirma:

«... este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3°)]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8° y 5° , respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542 / 03, FJ 6°).La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3°) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4°)]. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6°). Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8° y 5° , respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6°)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6°) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6°)].»

En relación con todo ello, la sentencia citada de 20 de diciembre de 2013 (Rec. n°. 1587/2010), se dispone:

«... si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de

hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias [sentencia de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/96), FJ 3º), cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 5º)].

Ni el Tribunal Económico-Administrativo Central, ni la Audiencia Nacional podían subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar, a la Inspección de los Tributos en el presente caso, a quien incumbía motivar la imposición de la sanción [confróntense las sentencias de 30 de septiembre de 2010 (casación 6428/05, FJ 3 º) y 23 de septiembre de 2010 (casación 6163/05 , FJ 4º)].»

Estas sentencias, al referirse a la motivación, lo hacen imponiendo a la Administración una exigencia y detalle que implica un importante esfuerzo de definición y de razonamiento. Así cuando se dice: “hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico” o “Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere” o “sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados”, se está rechazando cualquier fórmula objetiva y objetivada, imprecisa o generalizada; bien al contrario, se está exigiendo a la Administración que se traigan los elementos concretos de la conducta que indiquen la culpabilidad, es más, incluso detallados, para incorporarlos al razonamiento que concluya con la existencia de culpabilidad.

A su vez se rechaza cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. Pero el que exista el elemento subjetivo de la culpabilidad ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la motivación. Hasta tal punto se es exigente, que una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas, ni siquiera es subsanable, siendo criterio de este TEAC que, una vez anulada una sanción por resolución o sentencia por falta de motivación, al tratarse de un elemento esencial, le queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador.

Por ello, los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamente la existencia de la culpabilidad deben constar en el expediente sancionador y en el propio acuerdo sancionador, sin que resulte admisible intentar acreditar su existencia por remisión a los hechos que resulten acreditados en el expediente de regularización de la deuda o a otros documentos distintos del expediente sancionador diferentes de la propia resolución sancionadora.

QUINTO:

Llegados a este punto procede analizar si la fórmula propuesta por la reclamante "analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad", puede ser válida como motivación suficiente de la culpabilidad.

La Directora, en apoyo de su pretensión, aporta resoluciones de este TEAC, como la de 24 de septiembre de 2003 (REG. 3722/2001). La parte transcrita y aportada por la Directora se refiere al concepto de negligencia, que nada tiene que ver con la motivación, ya que una cosa es que exista la negligencia y otra, cuándo está suficientemente motivada.

De forma similar, la resolución de 27 de junio de 2007, RG 594/2007, se refiere a la definición del elemento subjetivo y su concurrencia. De nuevo se trata de argumentos que nada tienen que ver con la motivación.

La Directora transcribe el siguiente texto de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010 (Rec. nº. 480/207), ya mencionada:

"Cabe recordar que nuestra jurisprudencia, de la que hemos dejado constancia en el fundamento anterior, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria."

El propio párrafo aportado por la Directora detalla una serie de condicionantes que a juicio del Tribunal Supremo deben cumplirse para poder entender que estamos ante una motivación suficiente:

- Ha de inferirse: es decir, debe ser una conclusión conectada a elementos conocidos y derivada de ellos.
- Ha de hacerse de forma razonada: es decir, utilizando procesos deductivos o inductivos, e incluso las presunciones, conforme a los criterios del razonamiento humano.
- Ha de hacerse razonablemente: es decir, de forma que sea una inferencia sostenible y fundada.

- Ha de ser suficientemente explicada: es decir, no dejando que cada lector tenga que fabricarse la explicación y correlación detallada de hechos y reglas jurídicas.

- Ha de basarse en el juego conjunto de las circunstancias concurrentes: es decir, todo ello ha de relacionar los elementos de hecho con los elementos de la lógica, y para ello han de ser mencionados (de forma directa, indirecta, expresa o tácita, todos los que influyen en el proceso y conclusión) unos y otros, y de tal forma que permitan una conclusión.

La Directora considera que la fórmula sometida aquí a análisis no ocasiona indefensión al obligado tributario, ya que éste sabe qué grado de culpabilidad se le atribuye, en este caso, en grado mínimo. Pero la indefensión existe cuando el interesado no sabe cuál o cuales de las circunstancias concurrentes están siendo tenidas en cuenta como elementos conformadores de la culpabilidad (de su negligencia), tanto a nivel fáctico como jurídico. Si conoce los elementos de hecho y jurídicos que se han tenido en cuenta, y cómo han sido razonados, tendrá ocasión de argumentar en sentido contrario, basándose en unos o en otros, o en la correlación que se haya realizado en la motivación. De no conocerlos, por ser una motivación genérica y estereotipada, para defenderse tendría que suponerlos, a veces adivinarlos, y tendría que razonar sobre unos elementos que no sabe si son los que se han tenido en cuenta. También podría, para asegurarse de que acierta en la elección de los elementos fácticos y jurídicos, intentar razonar con todos los hechos y argumentos jurídicos que él crea en juego y además prever sus posibles combinaciones, trasladándose de facto todos los aspectos de la carga de la prueba de la culpabilidad y toda la motivación de su inocencia sobre el presunto infractor, cuando esa carga y motivación le corresponde a la Administración. En esta situación, el obligado tributario se encuentra en una posición de incertidumbre por falta de explicación de hechos y argumentos específicos, lo que dificulta enormemente su defensa. Es a esta situación a la que se refiere el TEAR cuando dice "la falta de una explicación objetiva que permita formular, en su caso, oposición con cabal conocimiento de sus posibilidades impugnatorias". Admitir que una motivación que implique no conocer por parte del obligado tributario los elementos concretos tenidos en cuenta al apreciar su culpabilidad y su ligazón lógica y válida, con la consecuencia de que sea el obligado tributario quien tenga que hacer ese esfuerzo para contrarrestar esas carencias en la motivación, y que sin embargo la Administración no tenga que hacer esfuerzo alguno en dar a conocer claramente su propio argumentario, es contrario a la lógica más elemental, y desde el punto de vista jurídico y constitucional, es contrario al principio de presunción de inocencia.

La unificación que se solicita no encaja con la jurisprudencia del Tribunal Supremo ni tampoco con la doctrina de este TEAC. La fórmula propuesta por la Directora reclamante como válida para entender que se está cumpliendo con los requisitos de la motivación: “analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad”, además de ser una fórmula genérica, pues puede ser utilizada en cualquier supuesto y con todo obligado tributario, sin análisis ninguno, es difícil que pueda ser considerada como suficientemente motivada, no merece tal consideración una fórmula que puede ser empleada en cualquier supuesto para dar por existente el elemento subjetivo que debe ser probado y explicado, con la consecuencia del traslado de la carga al obligado tributario; carece de la más mínima adecuación al caso concreto; y en cuanto “al juego de las circunstancias concurrentes”, permitir usar esa fórmula como válida, implicaría permitir no mencionar ninguna circunstancia, ni su efecto o importancia, ni como se relacionan entre sí, en la apreciación de la negligencia.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por LA DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, ACUERDA DESESTIMARLO, unificando criterio en el sentido de que la utilización de la expresión “analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad” no supone motivar suficientemente el elemento subjetivo de la culpabilidad en una resolución sancionadora; bien al contrario, resulta una fórmula generalizada y estereotipada que no es motivación suficiente para apreciar la culpabilidad del presunto infractor.