

Apuntes sobre la Nulidad de una sanción tributaria impuesta a un abogado que acredita sólo gastos de combustible y peaje en desplazamientos

En primer lugar y con respecto del elemento objetivo del tipo, la conducta imputada se encuentra tipificada en el artículo 191 LGT, por lo que el debate litigioso ha de centrarse en la concurrencia y motivación del subjetivo. A este respecto cabe recordar que reiterada jurisprudencia constitucional (SSTC 9/2018, de 5 de febrero, 54/2015, de 16 de marzo...) ha declarado aplicables al procedimiento administrativo sancionador, con ciertos matices, las garantías del proceso penal, al ser ambas manifestaciones del ius puniendi del Estado; siendo la culpabilidad un elemento esencial de la infracción tributaria, en aplicación de los arts. 24.2 y 25.1 CE compete a la Administración acreditar su concurrencia, exteriorizando las razones por las que, para el caso particular y en atención a las concretas circunstancias, se aprecia, aunque dicho elemento lo satisfaga la mera negligencia (art. 183 LGT). A ello alude la STS cuando afirma: "Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente".

Invocada por el demandante la presunción de actuación de buena fe del contribuyente, no desvirtuada por la Administración en atención a los años de ejercicio profesional de la abogacía o importe de ingresos obtenidos, que los gastos controvertidos generan dudas razonables en cuanto a su deducibilidad de esta forma es reiterada la jurisprudencia en el sentido de ser imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere (...) el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE (RCL 1978, 2836) no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable (...) la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente (...) Así pues, y como se desprende de la citada jurisprudencia, en relación con el principio de culpabilidad, no basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor que no se cuestionan, como tampoco se cuestiona la claridad de la norma que regula la exención subjetiva que el sujeto pasivo manifestó concurrir. Pero con ello no basta para entender que la conducta del sujeto pasivo ha sido culpable ya que ello significaría que cualquier incumplimiento de una norma tributaria se convertiría automáticamente en infracción sancionable, sin tener en cuenta el ánimo del sujeto pasivo al realizar la conducta típica, con olvido del principio de culpabilidad". Pues bien, en el acuerdo sancionador que nos ocupa, tras la cita de los arts. 183.1 y 191.1 LGT y consideraciones generales sobre la imputabilidad a título de mera negligencia, obligación del contribuyente de conocer la normativa tributaria y cumplir con sus obligaciones, se aborda el análisis de las circunstancias personales del actor, tales como el tiempo de ejercicio de la profesión, importe de sus ingresos, presentación durante varios ejercicios de las declaraciones de IRPF e IVA, llevanza de

libros registro de su actividad que junto con la claridad de la norma y existencia de servicios de información al contribuyente en la AEAT le permiten apreciar la culpabilidad.

Cuando se trata de justificar la culpabilidad, no basta la referencia al acuerdo de liquidación para identificar los gastos regularizados, pues la voluntariedad de la falta de ingreso conlleva ineludiblemente la valoración de los gastos y circunstancias determinantes de su no deducibilidad y ambas deben identificarse en el acuerdo sancionador. Dicho de otro modo, tanto los hechos como los razonamientos que sustentan la infracción sancionada deben consignarse en el acuerdo sancionador, sin que puedan complementarse en acuerdos resolutorios de recursos o reclamación, o en la contestación a la demanda. El ejercicio de la abogacía no presupone el inabarcable conocimiento de todas las ramas del Derecho, (sentencia 10.04.2024, recurso 15487/2023) si el ejercicio de la actividad requiere desplazamientos que se realizan, " el recurrente pudo considerar que los gastos... eran deducibles y que la documentación de que disponía era suficiente para acreditar la afectación exclusiva y la relación con la actividad exclusiva y la relación con la actividad.

Salvo mejor opinión

