|  |  |
| --- | --- |
| Auto | 3/1992 |
| Fecha | de 13 de enero de 1992 |
| Sala | Sección Primera |
| Magistrados | Don Francisco Tomás y Valiente, don Fernando García-Mon y González-Regueral y don Jesús Leguina Villa. |
| Núm. de registro | 93-1991 |
| Asunto | Recurso de amparo 93/1991 |
| Fallo | En consecuencia, la demandante actuó, al menos, con una negligencia que, acreditada la omisión de declarar el valor de las pólizas concertadas durante el ejercicio fiscal de 1986, pudo justificar el juicio de culpabilidad en que se asienta la sanción  tributaria que le fue impuesta.  En virtud de todo lo expuesto, la Sección acuerda la inadmisión del recurso y el archivo de las actuaciones. |

**AUTO**

**I. Antecedentes**

1. Mediante escrito registrado en este Tribunal el 14 de enero de 1991, el Procurador don Juan Carlos Estévez Fernández-Novoa, en nombre y representación de doña María Isabel Santabárbara Domeque, interpuso recurso de amparo contra la Resolución de 8 de octubre de 1990 del Servicio de Inspección de la Dirección General de Tributos de la Diputación General de Aragón, por la que se desestima recurso de reposición deducido frente al acto de liquidación correspondiente al Acta de inspección modelo A 02 y núm. 00543165, contra tal acto de liquidación y contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 19 de diciembre de 1990, recaída en el recurso 1507/90.

2. La demanda, en síntesis, se basa en los siguientes hechos:

A) Con fecha de 18 de julio de 1990, se levantó Acta de inspección a la solicitante de amparo en relación con su declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio de 1986, acta en la que se hace constar que procede incrementar la base imponible en 13.000.000 de pesetas, dada la titularidad de tres pólizas de seguro de vida de prima única, y en la que asimismo se propone una sanción por importe de 33.826 pesetas. Esta propuesta fue confirmada mediante acto de liquidación del siguiente 31 de agosto. Interpuesto recurso de reposición, fue desestimado por Resolución del Jefe del Servicio de Inspección de la Dirección General de Tributos (Departamento de Hacienda de la Diputación General de Aragón) de 8 de octubre de 1990.

B) Frente a la Resolución referida la demandante interpuso el recurso contencioso-administrativo especial de la Ley 62/1978, alegando la vulneración de su derecho fundamental a la presunción de inocencia. La Sala correspondiente del T.S.J. de Aragón, por Sentencia de 19 de diciembre de 1991, desestimó dicho recurso.

C) Contra la anterior Sentencia formuló la actora recurso de apelación. La Sala sentenciadora, sin embargo, por providencia de 31 de diciembre de 1990, resolvió no haber lugar a tener por interpuesto dicho recurso, al revestir la Sentencia que se pretendía impugnar el carácter de firme.

3. En la demanda de amparo, la recurrente alega cuanto a continuación y de forma resumida se expone:

A) La demandante suscribió en 1986 dos (sic) pólizas de seguro de vida de prima única con una determinada entidad aseguradora. Creyendo que el valor de rescate de tales pólizas era cero al 31 de diciembre de 1986, no consignó en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio de 1986 el valor referido. Este constituye la base imponible del citado Impuesto a tenor de lo dispuesto en el art. 11.1 f) de la Orden de 14 de enero de 1978. Ahora bien, para conocer el valor de rescate de un seguro de vida es necesario practicar unos cálculos complejos para los que no se hallaba capacitada la recurrente, al carecer de la necesaria formación técnica en materia de seguros. Por otra parte, en el ámbito de las operaciones de seguros de vida es habitual que el valor de rescate durante los dos primeros años desde su contratación resulte cero, por lo que no resulta extraño, y es incluso razonable, que la solicitante de amparo estuviese en la creencia de que era cero, al 31 de diciembre de 1986, el valor de rescate de las pólizas de seguro que había suscrito pocos meses antes.

B) Debido al error sufrido por la recurrente, la Administración Tributaria le aplicó criterios de responsabilidad objetiva, sancionándola sin demostrar su culpabilidad y sin ninguna prueba del elemento intencional del sujeto pasivo del Impuesto. En efecto, ni el acta de inspección ni el acto de liquidación referente a la misma, ni tampoco la Resolución desestimatoria del recurso de reposición hacen mención alguna de las circunstancias subjetivas concurrentes, las cuales son de singular importancia para poder enjuiciar la procedencia o improcedencia de una sanción sino que se limitan a recoger circunstancias objetivas que no son suficientes para desvirtuar el derecho a la presunción de inocencia proclamado en el art. 24 C.E. La motivación ha de referirse no sólo a los elementos objetivos, sino también a los elementos subjetivos, que igualmente han de ser tenidos en cuenta para decidir si la omisión del contribuyente es o no acreedora a la sanción; y más en el presente caso, en el que lo que se ha omitido es declarar el valor de rescate mencionado, siendo tal valor difícil de calcular para cualquier contribuyente no es especializado en materia de seguros.

C) La Administración se ha limitado a probar la existencia del hecho imponible (las pólizas de seguro de vida en el patrimonio del contribuyente) y la omisión de la declaración de la base imponible correspondiente a tales pólizas. Pero el derecho a la presunción de inocencia implica el desplazamiento de la carga de la prueba a la Inspección, a la que le incumbe la función de hacer llegar al procedimiento sancionador una mínima actividad probatoria de cargo, siendo su obligación no sólo llegar a una verdad formal, sino material, aportando pruebas de los elementos subjetivos de la infracción. Tras citar la STC 76/1990, concluye la recurrente afirmando que en el caso enjuiciado existe certeza de los hechos o elementos objetivos, pero, ante la ausencia de pruebas del elemento subjetivo, no existe certeza en el juicio de culpabilidad que ha dado lugar a la imposición de la sanción. Y el derecho a la presunción de inocencia afecta a todos los elementos de la infracción (acción, antijuridicidad, tipicidad y culpabilidad) y no a parte de ellos.

Suplica, por ello, la demandante que se te otorgue el amparo que solicita mediante Sentencia en la que se declare la nulidad del acto de liquidación correspondiente al acta de inspección referida y de la Resolución de 8 de octubre de 1990 citada, así como de la Sentencia confirmatoria de los mismos, y se reconozca su derecho a la presunción de inocencia, restableciéndole en tal derecho.

4. Por providencia de 16 de septiembre de 1991, acordó la Sección tener por interpuesto el presente recurso, e igualmente, a tenor de lo dispuesto en el art. 50.5 de la LOTC, conceder un plazo de diez días a la demandante para que presentara copia o certificación del acto de liquidación tributaria impugnada y del Acta de inspección del que dicha liquidación trae causa. Y asimismo, dentro del expresado plazo de diez días, de conformidad con el art. 50.3 de la LOTC, que tanto el Ministerio Fiscal como la recurrente alegaran lo que estimasen pertinente sobre la concurrencia de la causa de inadmisión del apartado c) del art. 50.1 de la citada Ley.

5. La demandante, con fecha 2 de octubre presentó escrito aportando copia del acto de liquidación así como del Acta de inspección, alegando que no existía motivo alguno de inadmisión.

6. El Ministerio Fiscal evacuó el trámite conferido mediante escrito presentado el 8 de octubre de 1991, en el que formuló estas alegaciones:

A) El problema planteado es el referente a la acreditación probatoria de los elementos que configuran la culpa o negligencia del contribuyente a la hora de imponerle una sanción tributaria. Es patente que no cabe la responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias (STC 76/1990). Ahora bien, también resulta claro que basta la mera culpa o negligencia (art. 77 de la Ley General Tributaria). El resultado de la falta de declaración del valor de rescate de las primas únicas es un hecho, pero lo que hay que determinar es si se trataba de un hecho evitable. Se aduce el error de la recurrente al respecto y la extrema complejidad de la materia. Mas hay que distinguir el error vencible del invencible. Sólo éste supone una ausencia de culpabilidad, mientras que aquél excluye el dolo, pero no la culpa. Así se deduce no sólo de los conceptos de teoría general del Derecho, sino del propio tenor literal del art. 6 bis a) del Código Penal. El Tribunal Supremo ha declarado que «el error invencible ha de ser probado, por quien lo alegare, para que se produzca exculpación» (Sentencia de la Sala Segunda de 1 de marzo de 1985) y que «para que el error produzca la exención de responsabilidad que alcance la condición de invencible, habrán de tenerse en cuenta las condiciones psicológicas y de cultura del infractor, y las posibilidades que se ofrecieran de instrucción y asesoramiento o de acudir a medios que le permitieran conocer la trascendencia jurídica de su obra» (Sentencia de 29 de febrero de 1988).

B) La Sentencia del T.S.J. de Aragón afirma que del examen de las actuaciones se e «desprende que existen datos que sirven de apoyo a dicho juicio de culpabilidad llevado a cabo por la Administración -como son el reconocimiento de la falta de liquidación por una cuantía de la importancia de la omitida, o la facilidad que tuvo la sancionada de salvar el error, de haber existido, con una conducta diligente que excluiría la culpa, como puede ser mediante la simple consulta con la entidad aseguradora-, por lo que no puede estimarse vulnerado el principio de presunción de inocencia». Pues bien: tales aseveraciones son acertadas y acreditan la existencia de datos de hecho en los que ha podido basarse la sanción, tanto en vía administrativa como jurisdiccional.

Hay que recordar también las peculiaridades que ofrece la presunción de inocencia en materia de infracciones culposas. El órqano judicial ha valorado la prueba -que sin duda existe- en el sentido de reputar imprudente y no causada por un error invencible la conducta de la demandante. El amparo, pues, no puede prosperar, procediendo la inadmisión del recurso por darse el supuesto del art. 50.1 c) de la LOTC.

##### II. Fundamentos jurídicos

1. Examinadas las alegaciones del Ministerio Fiscal y de la recurrente en amparo evacuadas en el trámite conferido al efecto. debe confirmarse la concurrencia de la causa de inadmisión prevista en el art. 50.1 c) de la LOTC que fue puesta de manifiesto en nuestra providencia de 16 de septiembre de 1991.

El motivo de amparo aducido por la demandante consiste en la vulneración de su derecho fundamental a la presunción de inocencia (art. 24.2. C.E.), vulneración originada por una sanción tributaria impuesta sin que la Administración probase la culpabilidad, limitándose, por el contrario, a probar la existencia del hecho imponible -las pólizas de seguro- y la omisión de la declaración de la base imponible correspondiente a tales pólizas. Con ello, la Administración habría sancionado a la recurrente atendiendo sólo a criterios de responsabilidad objetiva, sin tener en cuenta el elemento intencional del sujeto pasivo del impuesto.

Ciertamente, en nuestro ordenamiento punitivo fiscal, constitutivo de una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, rige el principio de culpabilidad, que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente. El art. 77.1 de la Ley General Tributaria dispone que las infracciones de esta índole, aun las cometidas por omisión, «son sancionables incluso a título de simple negligencia», lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que, más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados (STC 76/1990, fundamento jurídico 4. ). Por consiguiente, toda resolución sancionadora tributaria -lo mismo que las sanciones penales o las demás sanciones administrativas- requiere a la par certeza de los hechos imputados, obtenida mediante pruebas de careo, y certeza del juicio de culpabilidad sobre esos mismos hechos, de manera que el art. 24.2 de la Constitución rechaza tanto la responsabilidad presunta y objetiva como la inversión de la carga de la prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción (ibídem, fundamento jurídico 8. ).

2. En el supuesto que examinamos, la actora no discute la existencia de pruebas relativas al elemento objetivo de la infracción, reconociendo que omitió consignar en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio de 1986 el valor de rescate de las pólizas de seguro de vida de prima única que había suscrito en tal período impositivo. Reconoce asimismo que ese valor de rescate «constituye la base imponible del Impuesto...a tenor de lo dispuesto en el art. 11.1 f) de la Orden de 14 de enero de 1978». Justifica, no obstante, aquella omisión en la,,creencia» (que también califica de «error») de que el valor de rescate era cero al 31 de diciembre de 1986, ya que es habitual que así resulte en el ámbito de las operaciones de seguros de vida durante los dos primeros años siguientes a su contratación. De forma cintradictoria con lo anterior, aduce también la demandante su falta de capacitación técnica para practicar los complejos cálculos actuariales necesarios en orden a determinar el repetido valor de rescate.

La Resolución de 8 de octubre de 1990 de la Administración Tributaria considera que la recurrente realizó, en la omisión señalada, una conducta voluntaria y que la ocultación de una parte del hecho imponible por el sujeto pasivo es más que una conducta negligente. A su vez, el órgano judicial entiende que apoyan el juicio de culpabilidad llevado a cabo por la Administración tanto la importancia de la cuantía de la liquidación omitida cuanto «la facilidad que tuvo la sancionada de salvar el error, de haber existido, con una conducta diligente que excluiría la culpa, como puede ser mediante la simple consulta con la entidad aseguradora».

Este razonamiento judicial permite concluir, a la luz de las circunstancias concurrentes en el caso, que el derecho fundamental de la recurrente a la presunción de inocencia no ha sido vulnerado. La demandante, en efecto, no ignoraba su obcecación de declarar la existencia de las pólizas suscritas. La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, a la sazón vigente, no sólo consideraba como hecho imponible, de modo genérico, «la titularidad de derechos de contenido económico atribuibles al sujeto pasivo» (art. 2), sino que, más específicamente, al referirse a la valoración de los distintos componentes de la base imponible, determinaba que los seguros de vida habían de computarse por su valor de rescate en el momento de devengo del Impuesto [art. 6 c), transcrito en el art. 11.10 de la Orden de 14 de enero de 1978, por la que se regula el impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, al que el actor alude expresamente. Se halla pues, claramente establecido legalmente el deber de consignar en la declaración el elemento patrimonial referido, cuyo importe ascendía a 13.000.000 de pesetas.

Conocido tal deber, la «creencia» de la solicitante de amparo de que el valor de rescate de las pólizas era cero durante los dos primeros años de vigencia de las mismas, además de no aducirse su fundamento contractual o normativo, pudo disiparse si, obrando con la diligencia propia de quien es consciente de su obligación de contribuir, la recurrente hubiera acudido en demanda de asesoramiento ala entidad aseguradora o a la misma Administración tributaría, bien ante ésta, informalmente, bien a través del cauce de las consultas establecido en el art. 107 de la L.G.T. Ello al objeto de verificar tanto su pretendida convicción inicial sobre el valor de rescate cuanto su creencia relativa a la no consignación de aquél en la declaración. Por lo mismo, la alegada impericia de la demandante para calcular el monto exacto del valor de rescate resultaba igualmente superable mediante el auxilio de la compañía de seguros, tratándose éste de un argumento que, por su contradicción con el anterior, revela su absoluta inconsistencia.

ACUERDA

En consecuencia, la demandante actuó, al menos, con una negligencia que, acreditada la omisión de declarar el valor de las pólizas concertadas durante el ejercicio fiscal de 1986, pudo justificar el juicio de culpabilidad en que se asienta la sanción

tributaria que le fue impuesta.

En virtud de todo lo expuesto, la Sección acuerda la inadmisión del recurso y el archivo de las actuaciones.

Madrid, a trece de enero de mil novecientos noventa y dos.