

# LA INTERPRETACION RAZONABLE DE LA NORMA TRIBUTARIA<sup>1</sup>

Oscar García Maceiras  
*Abogado del Estado*  
*Secretario do TEAR de Galicia.*

## INTRODUCCIÓN

**L**a alegación, generalmente con carácter subsidiario, de haber actuado el contribuyente amparándose en una interpretación razonable de la norma tributaria figura como cláusula de estilo en la mayor parte de los recursos contenciosos tributarios en los que se impugna la imposición de una sanción, con o sin liquidación. Esta circunstancia resulta curiosa pues no ha de ignorarse que la positivización de esta categoría jurídica no se produjo hasta la reforma de la Ley General Tributaria de 20 de julio de 1995, si bien su presencia en la jurisprudencia data de la década de los setenta.

Las líneas que siguen tienen por objeto el estudio del concepto de interpretación razonable de la norma tributaria para lo que nos centraremos en la aplicación que del mismo ha dado la jurisprudencia, en este caso la del Tribunal Supremo, a través de la que trataremos de extraer qué es y qué no es interpretación razonable.

En todo caso, previamente ha de situarse esta cuestión en el seno del Derecho Tributario Sancionador para lo que será preciso analizar, aunque sea brevemente, el principio de culpabilidad en esta rama del Derecho y la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios como concepto marco que incluye la interpretación razonable.

Tras estas dos cuestiones, se analizará la interpretación razonable de la norma y su desarrollo por la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, finalmente, se hará una breve referencia a las reformas que introduce en esta materia el proyecto de Ley General Tributaria que previsiblemente será aprobado a finales de año, entrando en vigor el 1 de enero de 2004.

## I. EL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO SANCIONADOR.

Aunque sea una obviedad, hay que comenzar señalando que la potestad sancionadora de la Administración se considera hoy en día como una manifestación más, igual que la potestad penal de los Jueces y Tribunales, del "ius puniendi" de que gozan los poderes públicos<sup>2</sup>.

Lógica consecuencia es que los principios aplicables al Derecho Penal sean aplicables al Derecho Administrativo en general, y en particular al Derecho Tributario, según ha reconocido el Tribunal Constitucional desde sus primeras Sentencias como es el caso de la 18/1981, de 8 de junio. Ello no significa, como bien se ha esforzado en señalar la doctrina<sup>3</sup>, que los principios del Derecho Penal no deban registrar una modulación o matización importante como consecuencia del menor alcance que tiene la potestad punitiva de la Administración frente al poder penal de los Tribunales de

Justicia y que se manifiesta, entre otras circunstancias, en la prohibición de imponer sanciones que impliquen privación de libertad que consagra el artículo 25 de la Constitución.

La culpabilidad es uno de esos principios del Derecho Penal cuya aplicación al ámbito administrativo requiere una importante matización y ello no sólo porque durante mucho tiempo la regla general fue la de la responsabilidad objetiva (más propia de una Administración que privilegiaba la eficacia, incluso por encima de la garantía) sino también porque mientras en el ilícito penal la regla general es la culpabilidad dolosa (el artículo 12 del Código Penal señala que *"las acciones u omisiones imprudentes sólo se castigarán cuando expresamente lo disponga la Ley"*), en el Derecho Tributario la regla general es la culpabilidad imprudente pues el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria (LGT) determina que *"Son infracciones las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia"* a lo que hay que añadir que el dolo por lo general actúa como elemento cualificador, agravando la sanción a imponer<sup>164</sup>.

Sentado lo anterior, procede señalar qué es imprudente para el Derecho Tributario. Aunque esta es una cuestión aparentemente teórica, la relevancia práctica de la concepción que se tenga del deber de cuidado en la imprudencia es muy importante, más al abordar la cuestión de la interpretación razonable pues, como se verá, está exento de responsabilidad tributaria el que actúa con diligencia necesaria interpretando razonablemente la norma, con lo que la apreciación de qué significa ser diligente dependerá en buena medida de qué entendamos por negligente.

Imprudencia es, al igual que para el Derecho Penal, la inobservancia del cuidado debido, es decir, la infracción de una norma de cuidado mediante un actuar negligente, descuidado, imprevisor, que lleva a realizar la conducta constitutiva de la infracción<sup>5</sup>. Lo anterior exige cuestionarse qué es el deber de cuidado para lo que es necesario señalar que hoy prima una concepción subjetivista según la que deber de cuidado es el que puede y debe prestar personalmente cada persona<sup>6</sup>.

El que rija una concepción subjetivista del deber de cuidado lleva a una cuestión sumamente interesante y es la relativa al hecho de hasta qué punto las condiciones subjetivas del contribuyente inciden en su posible responsabilidad tributaria. El Tribunal Supremo ha descartado atinadamente en su Sentencia de 29 de octubre de 1999 (RJ 7906) la posibilidad de un Derecho tributario "a la carta" en el que la responsabilidad a exigir a cada sujeto se establezca apriorísticamente en función de su volumen de ingresos, educación, clase de asesoramiento que recibe, etc., señalando que en cada sujeto y con independencia de las circunstancias subjetivas habrá de valorarse el grado de responsabilidad del obligado tributario.

En todo caso, si el deber de cuidado es de carácter subjetivo y se señala en función de lo que el obligado podía y debía hacer en el caso concreto, se detectan en la jurisprudencia grandes dificultades para determinar el alcance que haya de darse en cada caso concreto. Una interpretación adecuada parece llevar a considerar que una cosa es que haya de estarse a las circunstancias de cada caso concreto y otra muy distinta es que automáticamente y en función de una serie de parámetros (educación, asesoramiento, etc) se establezca apriorísticamente el grado de responsabilidad. Más bien ha de ser todo lo contrario: que en cada caso concreto, la Administración gestora, el órgano encargado de su revisión (señaladamente, los Tribunales Económico-Administrativos) o los Tribunales de Justicia valoren cada caso en concreto, momento en el que sí será posible apreciar circunstancias personales del sujeto que pudieran ser relevantes.

Como se señaló, esta es hoy una cuestión controvertida y no han faltado voces en nuestra doctrina que, precisamente con fundamento en las consideraciones anteriores, han llegado a proponer la eliminación del régimen sancionador en aquellos tributos que, como el IRPF o el Impuesto de

Sucesiones, alcanzan a una generalidad de las personas físicas, proponiendo a su vez un mayor rigor impositivo respecto de los tributos que gravan a profesionales como es el caso del IVA o del Impuesto de Sociedades.

## II. LA DILIGENCIA NECESARIA EN EL CUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES Y OBLIGACIONES TRIBUTARIOS.

El artículo 77 LGT contempla en su apartado 4 un conjunto de circunstancias que eximen de responsabilidad tributaria a quien hubiera realizado una actuación aparentemente constitutiva de una infracción tributaria.

De entre ellos es preciso centrarse en la letra d) conforme a la que no habrá lugar a responsabilidad tributaria *"cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma"*.

No ha sido pacífica la doctrina sobre el ámbito de aplicación del precepto transcrito y no han faltado quienes optan por una concepción amplia de la "interpretación razonable de la norma" dentro de la que incluyen tanto el supuesto en que la conducta del administrado sigue un criterio administrativo previo, como aquellos otros en los que sigue un criterio diverso del mantenido por la Administración<sup>7</sup>.

Frente a estas opiniones, parece necesario considerar que el concepto que engloba los distintos supuestos no es el de interpretación razonable sino el de diligencia necesaria lo cual es lógico con la definición anteriormente vista que hace la LGT de infracción tributaria pues es claro que cuando el actuar del obligado tributario es diligente, ya no hay negligencia y en consecuencia no hay infracción. Dentro de ese concepto marco de diligencia necesaria, se pueden los tres supuestos siguientes.

En primer lugar, evidentemente, cuando el obligado sigue el criterio de la Administración y ésta conformidad es aceptada por la propia Administración (no habrá sanción ni obviamente liquidación complementaria que girar).

En segundo lugar, cuando el obligado sigue el criterio que la Administración ha manifestado a través de las publicaciones y comunicaciones correspondientes, así como a través de las contestaciones a las consultas tributarias (es el supuesto de exención de responsabilidad que prevé el artículo 5.2 de la Ley 1/1998), pues con independencia de que la Administración esté vinculada o no el criterio manifestado y, claro está sólo para el caso de que se acredite que el supuesto de hecho permite la aplicación de tales criterios, lo cierto es que principios generales tan asentados en nuestro Derecho como el de buena fe o el de confianza legítima imponen eximir de responsabilidad a quien haya adecuado su conducta al criterio previamente manifestado por la Administración.

En tercer lugar, cuando el obligado discrepa radicalmente de la Administración, supuesto en el que hay que acudir a la noción de interpretación razonable de la norma.

## III. LA INTERPRETACIÓN RAZONABLE DE LA NORMA COMO EXIMIENTE DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

Centrada la cuestión, llega ya el momento de estudiar qué es la interpretación razonable, o de otro modo, qué tiene que pasar para que se entienda que quien no adecúa su actuación a lo señalado

por la Administración, se entiende que actúa con diligencia necesaria, es decir, que no incumple el deber subjetivo de cuidado que le es atribuible realizando aquello que debía y podía hacer para cumplir con sus obligaciones tributarias.

Con carácter previo, resultan de sumo interés las palabras de TOMAS RAMON FERNÁNDEZ quien en un artículo titulado "¿Debe la Administración actuar racional y razonablemente?" señaló "*no hay, ni puede haber, ni puede ser aceptado un tal poder en nombre de nada, ni de nadie y, menos aún, de los derechos fundamentales, el primero de los cuales, escrito o no, es el derecho a discrepar, a disentir, a defender las propias razones y a intentar hacerlas triunfar frente a la sinrazón, nada infrecuente, por lo demás, como la experiencia cotidiana muestra, de los que se pretenden infalibles y sólo son como nosotros y están, además, al servicio nuestro*"<sup>8</sup>.

En consecuencia, de lo que aquí se trata es de estudiar el derecho del contribuyente a discrepar con la Administración. Evidentemente, la eximente de interpretación razonable a la que aquí se hace referencia para servir de eximente de responsabilidad tributaria es aquella que no basta para desvirtuar el criterio de la Administración que se confirma en la correspondiente liquidación pues si es el criterio del administrado el refrendado en vía económico-administrativa o en sede judicial, ya no hará falta acudir al artículo 77.4 d) LGT para librarle de la sanción ya que ni habrá dejado de ingresar, ni lo habrá hecho indebidamente (en la infracción tributaria clásica) con lo que lógicamente no habrá cometido ninguna infracción.

Requisito previo es, obviamente, que la interpretación de la norma tributaria que haga el contribuyente respete las exigencias contenidas en los artículos 23 a 25 de la Ley General Tributaria, en el sentido de que sea una interpretación hecha con arreglo a los criterios admitidos en Derecho, sin incurrir en fraude de Ley ni simulación.

A ello se añade un segundo requisito – creemos que algo superfluo – que impone el propio artículo 77.4 d) y que es, como vimos anteriormente, que el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación. Decimos que es superfluo porque en muchas ocasiones la interpretación razonable se refiere precisamente a la no realización del hecho imponible o, más aún, a la no presentación de la declaración con lo que obviamente este requisito de veracidad y complitud en la declaración no operaría en este caso. Posteriormente se verá que este es un requisito que el Proyecto de Ley General Tributaria elimina habida cuenta de su falta de aplicación en gran parte de supuestos.

#### IV. LA INTERPRETACIÓN RAZONABLE DE LA NORMA TRIBUTARIA EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO.

Sentado lo anterior procede abordar el tratamiento que a la cuestión de la interpretación razonable ha dado la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Para ello es necesario partir de la idea de que la dificultad de la norma aplicable es la que permite que exista discrepancia interpretativa lo que por otra parte es coherente con el clásico principio "in claris non fit interpretatio".

Pese a que en ningún ámbito el legislador de hoy tiene la claridad deseable, la situación alcanza tintes dramáticos cuando se trata del Derecho financiero y tributario pues es en el mismo se dan una serie de circunstancias que justifican que gráficamente se haya señalado que "*el Derecho financiero contemporáneo se acerca peligrosamente – si no lo es ya en algunos de sus aspectos – a un Derecho proteico (porque cambia con extraordinaria rapidez), Derecho camuflaje o camaleónico (por*

*el modo en que se desarrollan los cambios) y un Derecho esotérico (por ser un conjunto de reglas que sólo entienden los iniciados en la disciplina y no siempre)"<sup>9</sup>.*

Si a ello añadimos que por el camino de la autoliquidación se ha producido una auténtica "privatización de la gestión tributaria" que hace al contribuyente el auténtico protagonista de la aplicación de la norma tributaria, resulta lógico pensar que en aquellos supuestos, nada excepcionales, en que la norma es compleja, confusa o contradictoria, la interpretación errónea pero razonable es habitual.

Los supuestos en que con mayor facilidad se ha admitido la interpretación razonable son aquellos en los que la dificultad de la norma se pone de manifiesto como consecuencia de una circunstancia ajena al contribuyente. De entre ellos, podemos citar como más destacables los siguientes:

- **RECONOCIMIENTO DE LA COMPLEJIDAD POR LA PROPIA ADMINISTRACION:** dudas sobre la elevación al íntegro en la retención por IRPF (STS 8-5-1997; RJ 3746) en el que las dudas y dificultades del artículo 147 del Reglamento de IRPF de 1978 se reconocen de facto por la Administración cuando amparándose en el artículo 18 LGT aprueba una Orden Ministerial en 1980 interpretando el precepto.
- **COMPLEJIDAD DE LA TRAMITACIÓN ADMINISTRATIVA:** la complejidad en la tramitación administrativa que, a lo largo del procedimiento, impidió al contribuyente tener un adecuado conocimiento de la realización del hecho imponible (STS 9-4-2001 RJ 5333; caso del Cementerio de Málaga en el que la compleja tramitación administrativa llevó al contribuyente a la creencia de estar no ante una concesión sino ante un mero trámite de selección para la constitución de una Sociedad Mixta para la construcción y explotación de un servicio público). Este caso, pese a que la Sentencia habla de interpretación razonable, parece más bien es un supuesto de diligencia necesaria.
- **CAMBIO DE CRITERIO DE LOS TRIBUNALES:** el cambio de criterio de los tribunales respecto de un caso idéntico al enjuiciado (SSTS de 22 y 31 de julio de 2000 RJ 7598 y 7974; indemnización por disfrute de las vacaciones fuera del verano. Discusión sobre si es renta no sujeta o rendimiento de trabajo personal sujeto; naturaleza salarial).
- **FIJACIÓN DE DOCTRINA LEGAL:** la fijación de doctrina legal por los Tribunales (deducibilidad como gasto en el Impuesto de Sociedades de las "cestas de Navidad" donadas por la empresa a sus empleados). Resulta curioso que la STS 12-9-97 (RJ 6805) considera que un período de sólo 3 meses y medio entre la fijación de doctrina legal por STS 17-2-1987 y la declaración del contribuyente no es tiempo suficiente como para que le fuera exigible dicha doctrina legal. Por el contrario, la STS de 24-9-1997 (RJ 8480) excluye la interpretación razonable al mediar entre la fijación de la doctrina y la declaración (12-7-1988) casi año y medio.
- **PLANTEAMIENTO DE UNA CUESTION DE INCONSTITUCIONALIDAD:** el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad ha sido considerado como base para aplicar la eximente del artículo 77.4 d) LGT en las SSTS de 15-3-95 (RJ 2475) o 25-2-1999 (RJ 1229) (devengo y tipo impositivo del impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas) sobre la base de la proliferación de debates doctrinales y el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad por el Juzgador de instancia. Este es un supuesto muy controvertido porque las dudas que determinan el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad no se refieren a la interpretación de la norma sino a la constitucionalidad de la misma de modo que por esta vía no es que se ampare una interpretación razonable sino la no aplicación de una norma que, aun siendo clara, es de dudosa constitucionalidad. Esa advertencia es la que se hizo por el Abogado del Estado según reproduce la STS 26-9-1996 cuando señala que "si se permitiera dejar sin sanción las conductas en que se exprese una posibilidad de inconstitucionalidad de las leyes tributaria, con planteamiento de cuestiones judiciales de

inconstitucionalidad, y negativa previa al cumplimiento de los deberes fiscales impuestos legalmente, no cabe duda de que se abriría un peligroso camino conducente a la impunidad fiscal generalizada" a lo que la Sentencia replica que el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad no compete libre y arbitrariamente a la parte sino que el hecho de que la duda se haya suscitado hasta en el juzgador hace que quede soslayada cualquier sospecha de voluntariedad en la posible infracción tributaria.

Los supuestos que se han comentado son aquellos en los que la existencia de una circunstancia ajena al contribuyente que prueba la complejidad de la norma, determina un mayor vigor del Tribunal Supremo en la aplicación de la eximente del artículo 77.4 d) LGT. Otros supuestos que pueden ser citados son los casos en que la entidad de crédito incurre en confusión respecto del momento en que el cambio normativo sobre retribución en especie de clientes entraba en vigor (STS 3-12-1999 RJ 9607) siendo la propia norma la que inducía a error; las dudas sobre si las mejoras sólo debían incluirse en la base imponible a efectos de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos o si también se incluía en el tipo de gravamen (STS 27-10-1995 RJ 7470) o el concepto de fabricante a efectos del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (STS 31-10-1979 RJ 3848).

Con ello queda visto el tercer requisito (los otros dos eran la interpretación conforme a los artículos 23 a 25 de la LGT y la declaración veraz y completa, este último con las matizaciones vistas) para la aplicación de la eximente. Pero resta un último requisito para el que ni siquiera el análisis de la jurisprudencia nos puede eximir de estar a cada caso concreto para decidir si la interpretación del contribuyente es o no razonable. Ese último requisito es el relativo a la razonabilidad de la interpretación pues resulta obvio que por mucho que el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya interpretado una norma oscura o compleja con arreglo a criterios admitidos a Derecho, no siempre será aplicable la eximente pues será preciso que podamos apreciar que esa interpretación es razonable.

Llegamos al último punto del estudio del artículo 77.4 d) LGT, el relativo a qué es razonable, cuestión que ha de ponerse en relación con todo lo que he comentado anteriormente en relación con el principio de culpabilidad tributaria, la idea de negligencia y su contrapeso que en materia tributaria es la diligencia necesaria.

En mi opinión, la interpretación razonable no puede determinarse apriorísticamente sino que dependerá de las circunstancias de cada caso concreto. En particular, es preciso sostener que el que una interpretación de la norma sea razonable a los efectos de excluir la responsabilidad tributaria depende en buena medida del deber subjetivo de cuidado pues será precisamente la modulación concreta de este último la que determine si al contribuyente le es o no imputable una infracción tributaria.

En consecuencia, si son las circunstancias de cada caso concreto las que determinan el deber subjetivo de cuidado cuya infracción ocasiona la responsabilidad tributaria, serán esas mismas circunstancias las que nos tienen que indicar si la interpretación del sujeto es o no razonable, si infringe el deber subjetivo de cuidado y, por lo tanto, si le es o no aplicable la eximente del artículo 77.4 d).

## V. NOVEDADES DEL PROYECTO DE LEY GENERAL TRIBUTARIA.

Con razón se ha dicho que el proyecto de Ley General Tributaria, cuya entrada en vigor está prevista para el 1 de enero de 2004, tiene como principal innovación la relativa al régimen de infracciones y sanciones.

Haciendo una sumaria referencia a las principales novedades que incorpora el Proyecto de Ley cabe señalar que se regula la potestad sancionadora en el Título IV con independencia de las normas relativas a la deuda tributaria lo que determina que se regulen separadamente las causas de extinción de responsabilidad y, en particular, dentro de ellas la relativa a la prescripción.

Enumera el proyecto de ley los principios de la potestad sancionadora, los sujetos infractores, los responsables y los sucesores en las sanciones y adecúa el régimen de infracciones y sanciones al principio de culpabilidad, adoptando la clasificación tripartita de la Ley 30/1992 (leve, grave y muy grave) en función de la gravedad de las mismas y no en relación con el perjuicio económico que era lo que determinaba la distinción entre infracción simple y grave pues en el nuevo sistema las infracciones que generan perjuicio económico son leves a menos que exista ocultación, se utilicen facturas falsas o existan anomalías contables que no superen determinada proporción (grave) o se hayan usado medios fraudulentos (muy grave). Tratándose de supuestos en que no se produzca perjuicio económico la clase de infracción se determinará en función de la gravedad de la conducta. A ello se añade un nuevo tratamiento sistemático de las distintas infracciones dedicando a cada una de ellas un artículo distinto lo que permite la determinación de cada régimen jurídico particular sin necesidad de complejas remisiones.

Otros extremos a destacar, según resulta de la Exposición de Motivos del Proyecto, son los relativos al sistema de reducción de las sanciones por conformidad o acuerdo del contribuyente en el que además de la reducción del 30% para el caso de conformidad con la propuesta de regularización, se incluye una reducción del 50% para la nueva modalidad de actas con acuerdo siempre que no se impugne ni la liquidación ni la sanción en vía contencioso-administrativa y se ingrese antes de la finalización del período voluntario si se ha aportado garantía. Asimismo se incluye una reducción del 25% para todo caso, salvo acta con acuerdo, en que el importe de la sanción se ingrese en período voluntario y no se interponga recurso ni contra la sanción ni contra la liquidación.

Finalmente, recoge la reforma ciertos aspectos del procedimiento sancionador para el que se consagra la separación de procedimientos (salvo para el caso de actas con acuerdo), se mantiene que la ejecución de las sanciones quedará en suspenso por la presentación de un recurso o reclamación y se establece que no se exigirán intereses de demora hasta que la sanción sea firme en vía administrativa.

En cuanto a las novedades relacionadas con la interpretación razonable de la norma (nuevo artículo 179. 2 d) es preciso destacar, en primer término, que se aclara que la "diligencia necesaria" es un concepto general que admite diversos supuestos dentro de los que se sigue incluyendo la interpretación razonable del que, eso sí, se elimina el requisito de declaración veraz y completa y, en su caso, la correspondiente autoliquidación, lo que por lo demás es coherente con la práctica que ha hecho aplicar la eximente a supuestos en que la interpretación razonable se refería precisamente a la necesidad o no de presentar la declaración.

En segundo lugar y siguiendo consolidada línea jurisprudencial, el precepto positiviza la inclusión dentro del concepto marco de diligencia necesaria los supuestos en que el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración competente en las publicaciones y comunicaciones escritas; y asimismo el supuesto en que el obligado ajuste su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y que estos no hayan sido modificados.

## NOTAS

- 1 Correspóndese co texto da Conferencia impartida nas Xornadas de Estudo da Asesoría Xurídica da Xunta de Galicia, celebradas na EGAP en xuño de 2003.
- 2 Cfr. NIETO, A., *Derecho Administrativo Sancionador*, Tecnos, Madrid, primeira edición, 1993, pág. 74 y DE PALMA DEL TESO, A., *El principio de culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador*, Tecnos, Madrid, 1996, págs. 35 y siguientes.
- 3 El propio NIETO en la obra recién citada, págs. 143 y siguientes, y los autores que cita.
- 4 La inclusión de la referencia a la simple negligencia en la reforma de la Ley General Tributaria de 1985 se debió a una enmienda defendida por Fernando Pérez Royo quien señaló (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 183, pág. 8390) "Yo les pediría que introduzcan la siguiente cláusula en el artículo 77: 'Las infracciones tributarias son sancionables a título de simple negligencia', con lo cual ya dejamos claro que, en todo caso no hace falta dolo, pero que, por lo menos, es necesaria la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito tributario sancionador, dudas a las que puso fin negando la pretendida inconstitucionalidad del precepto al señalar que "con independencia del mayor o menor acierto, técnico en su redacción, en el nuevo artículo 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta negligente del contribuyente. Con ello queda dicho también que el citado precepto legal no ha podido infringir en modo alguno los principios de seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución) y de legalidad sancionadora (art. 25.1 de la Constitución)".
- 5 Así lo entiende, entre otros, DE PALMA DEL TESO, *Op. Cit.*, pág. 140. Otras definiciones dadas por la doctrina penal y aceptadas en el ámbito administrativo sancionador pueden verse en ANIBARRO PEREZ, *La interpretación razonable de la norma como exigente de la responsabilidad por infracción tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1999, págs. 33 y 34.
- 6 Cfr. ANIBARRO PEREZ, *Op. Cit.*, pág. 34 y 35. En el mismo sentido, se pronuncian PEREZ ROYO y ZORNOZA PEREZ en *Infracciones y sanciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972 y *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, respectivamente.
- 7 Cfr. ANIBARRO PEREZ, *Op. Cit.*, pág. 61 y siguientes.
- 8 *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 83, pág. 383.
- 9 AGUALLO AVILES, A. "Interés fiscal y Estatuto del contribuyente", en *Civitas Revista española de Derecho financiero*, núm. 80, pág. 584 y 585.