

1/9

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN PRIMERA**

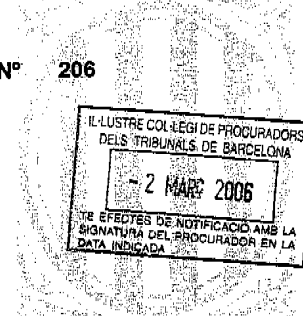
RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) Nº 1077/2001

Partes: JOAN SURROCA SENS
C/ T.E.A.R.C.

Letrado: DAVID GARRIDO I VALERI - 972220660
DE L'OBRA, 2, 1-1 - 17001 - GIRONA
Zona: FAX Autos: 1077/01 Mi Ref.: A-P/0042560
Tribunal: SECCION 1ª C.A. TSJ CATALUNYA
Cliente: JOAN SURROCA SENS
Contrario: TEAR CATALUNYA
Prodimto.: RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
Refº. Cite: 1 COPIA
Refº. Lido.:

SENTENCIA Nº 206

Ilmos. Sres.:
**PRESIDENTE
D. EMILIO ARAGONÉS BELTRÁN
MAGISTRADOS
Dª PILAR GALINDO MORELL
D. DIMITRY T. BERBEROFF AYUDA**



Administració de Justícia a Catalunya • Administració de Justícia en Catalúnia

En la ciudad de Barcelona, a veinticuatro de febrero de dos mil seis.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 1077/2001, interpuesto por JOAN SURROCA SENS, representado por el Procurador SR D FCO. JAVIER MANJARÍN ALBERT, contra T.E.A.R.C., representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dª. PILAR GALINDO MORELL,



quien expresa el parecer de la SALA.

2/9

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el Procurador SR D FCO. JAVIER MANJARÍN ALBERT actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

SEGUNDO.- Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

TERCERO.- Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo; diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

CUARTO.- En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de fecha 10 de mayo de 2001, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núms. 17/1171/00 y 17/01244/00 interpuestas contra dos acuerdos dictados por la Administración de La Bisbal (Girona) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto de IRPF, ejercicio de 1998.

SEGUNDO: Son antecedentes del presente recurso además de los ya expresados los siguientes:

- a) La administración, previos los trámites oportunos, giró liquidación



3/9

provisional por el concepto de IRPF, ejercicio 1998, por un importe de 109.792 pesetas -cantidad deducida por objeción fiscal a los gastos de defensa- y que es la diferencia entre la cuota declarada 679.653 pesetas y la cuota derivada de la liquidación provisional que ascendía a la cantidad de 789.445 pesetas, resultando un total a ingresar de 114.473 pesetas (correspondiendo la cantidad de 109.792 pesetas a cuota y la cantidad de 4.681 pesetas a intereses).

b) Interpuesto recurso de reposición, fue desestimado por acuerdo de fecha 28 de junio de 2000, frente al que se interpuso la reclamación económico administrativa número 17/1171/00 solicitando la anulación de la liquidación impugnada.

c) Instruido expediente sancionador, se le impuso al recurrente una sanción por infracción tributaria grave por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, frente a la que se interpuso recurso de reposición que fue desestimado por acuerdo de 26 de julio de 2000, frente al que se interpuso la correspondiente reclamación económica administrativa.

d) Acumuladas ambas reclamaciones han sido desestimadas por la resolución del TEARC que es ahora objeto de revisión jurisdiccional ante la Sala.

TERCERO: La cuestión debatida en la presente litis consiste en determinar si cabe en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deducción alguna por el concepto de objeción de conciencia a la realización de gastos del Estado destinados a la Defensa, y si es o no conforme a derecho la sanción impuesta.

El recurrente en su declaración de la renta del año 1998 aplicó una deducción en la cantidad de 109.792 pesetas, correspondientes al 4,8% de la cuota líquida del Impuesto, que es el porcentaje destinado al Ministerio de Defensa en los Presupuestos Generales del Estado para 1998; cantidad efectuada a la aportación de un fin, a su entender, legítimo, amparándose en el derecho a la libertad ideológica consagrado en el artículo 16 de la Constitución, entendiéndose que la regulación del IRPF no limita ni prohíbe la objeción de conciencia fiscal.

El TEARC en la resolución impugnada se opone a las pretensiones ejercitadas señalando que ni la Ley de Renta ni su Reglamento establecen



4/9

deducción alguna como objeción fiscal ni contienen exención por razones de objeción de conciencia a la realización de gastos destinados a la Defensa de la Nación.

Para resolver la cuestión planteada, la Sala hace suyos los fundamentos del ATC de 1 de marzo de 1993, dictado en el recurso de amparo interpuesto contra la sentencia de 29 de mayo de 1992 de este Tribunal Superior de Justicia (sección 4º), desestimatoria de la pretensión del recurrente que entendía deducible la parte proporcional correspondiente a los gastos de armamento previstos en los P. G. E. del ejercicio de 1986; dicho Auto señala lo siguiente:

"Este Tribunal ya ha declarado que la objeción de conciencia constituye un derecho constitucional autónomo y protegido por el recurso de amparo (STC 15/1982), pero cuya relación con el art. 16.1 CE, que reconoce la libertad ideológica, no autoriza ni permite calificarlo de fundamental, pues su contenido esencial consiste en el derecho a ser declarado exento del deber general de prestar el servicio militar; por lo que constituye una excepción al cumplimiento de un deber general, solamente permitida por el art. 30.2, en cuanto que sin ese reconocimiento constitucional no podría ejercerse el derecho, ni siquiera al amparo del de la libertad ideológica o de conciencia (art. 16.1 CE) que, por sí mismo, no sería suficiente para liberar a los ciudadanos de deberes constitucionales o "subconstitucionales" por motivos de conciencia, con el riesgo anejo de relativizar los mandatos jurídicos (STC 160/1987).

III.- De la anterior doctrina claramente se infieren dos consecuencias, aplicables al presente caso. De un lado, que la objeción de conciencia, en cuanto derecho constituido por una excepción a un concreto deber constitucional (el del art. 30 CE, de prestar el servicio militar, sustituyéndolo, en su caso, por una prestación social sustitutoria), no puede ser extendida subjetivamente, por razón de las propias creencias, más allá del ámbito objetivo del deber general que la Constitución establece. Por lo que no cabe invocar la objeción de conciencia como excepción al deber general previsto en el art. 31 CE, por carecer tal pretensión de fundamento constitucional y no estar, además, prevista en el ordenamiento tributario.

De otro lado, que no cabe ampararse en la libertad ideológica del art. 16 CE para pretender de este Tribunal, con base en este derecho, ni que se reconozca una excepción al cumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), ni la adopción de formas alternativas de este deber, como parece haber sostenido el recurrente ante la Administración Tributaria.

Estas últimas, es obvio, entrañarían el riesgo de una relativización de los



5/9

mandatos jurídicos, como se ha dicho en la citada STC 160/1987 (f. j. 3º), atribuyendo a cada contribuyente la facultad de autodisponer de una porción de su deuda tributaria por razón de su ideología. Facultad individual que no es compatible con el Estado social y democrático de Derecho que configura la Constitución Española, en el que la interacción entre Estado y sociedad (STC 18/1984) se traduce, entre otros, en dos aspectos relevantes en esta materia: en primer lugar, en la atribución a las Cortes Generales, que representan al pueblo español, de la competencia para el examen, enmienda y aprobación de los Presupuestos Generales del Estado (art. 134.1 CE). Y en segundo término, en el derecho de los ciudadanos a participar en los asuntos públicos eligiendo a sus representantes a través de elecciones periódicas, en las que podrán censurar o dar su aprobación, mediante su voto, a la actuación llevada a cabo en las Cortes Generales por los partidos políticos en relación con la concreta determinación en los Presupuestos Generales del Estado de las previsiones de ingreso y las autorizaciones de gastos para cada ejercicio económico".

El TC ha resuelto esta cuestión interpretando la Constitución dentro del escaso margen existente para resolver la cuestión analizada pues, como señala la doctrina, sería quimérico entender que la objeción de conciencia fiscal es un derecho fundamental constitucional incardinado en la libertad ideológica recogida en el artículo 16.1 de la Constitución y que por razones ideológicas o de conciencia pueda autodisponerse de parte de la deuda tributaria aunque ideológicamente la controversia pueda debatirse desde el punto de vista de la reivindicaciones de determinados sectores sociales pasando la solución de la controversia planteada por una decisión del poder político y legislativo.

En atención a lo expuesto, procede la confirmación de la liquidación provisional girada al recurrente.

CUARTO: Por último y respecto de la sanción, consta en el expediente sancionador instruido que el tipo aplicable por la Administración tributaria es el de "dejar de ingresar dentro del plazo reglamentario parte de la deuda tributaria correspondiente al IRPF -ejercicio 1998", sin embargo, de lo actuado resulta que el recurrente no ha dejado de ingresar parte de la deuda tributaria sino que la parte de la deuda tributaria la ha ingresado a una entidad sin ánimo de lucro, como se puso de manifiesto en la propia declaración de la renta del ejercicio de referencia con el documento adjunto a la misma acompañando el recibo justificante de pago a dos proyectos de objeción fiscal.



6/9

La parte recurrente aduce la ausencia de infracción por cuanto no existe dolo, culpa o intención defraudatoria alguna, resultando procedente analizar la conducta del obligado tributario en el presente caso, siendo para ello preciso tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo y por el Tribunal Constitucional acerca del principio de culpabilidad invocado.

En lo tocante a la alegada falta de culpabilidad, para resolver la cuestión planteada, una vez más, hemos de traer a colación la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, que tiene declarado que "Cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios" (STS de 5 de septiembre de 1991, 8 de mayo de 1997, 25 de mayo de 2000, entre otras muchas).

En este sentido, y por lo que se refiere a la invocación del principio de culpabilidad, el Tribunal Constitucional, ha establecido como uno de los pilares básicos para la interpretación del Derecho Administrativo Sancionador que los principios y garantías presentes en el ámbito del Derecho Penal son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública (STC 76/1990, de 26 de abril).

El Tribunal Supremo ha establecido el criterio (sentencias, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias y obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable.

Ya el Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de febrero de 1986 señaló que "el ejercicio de la potestad punitiva, en cualquiera de las manifestaciones, debe acomodarse a los principios y preceptos constitucionales que presiden el ordenamiento jurídico penal en su conjunto y, sea cual sea, el ámbito en el que se mueva la potestad punitiva del Estado, la Jurisdicción, o el campo en que se



7/9

produzca, viene sujeta a unos mismos principios cuyo respeto legitima la imposición de las penas y sanciones, por lo que, las infracciones administrativas, para ser susceptibles de sanción o pena, deben ser típicas, es decir, previstas como tales por norma jurídica anterior, antijurídicas, esto es, lesivas de un bien jurídico previsto por el Ordenamiento, y culpable, atribuible a un autor a título de dolo o culpa, para asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho",

Por su parte la Sala Especial de Revisión del Tribunal Supremo (del artículo 61 de la Ley Orgánica del Poder Judicial en STS 17 de octubre de 1989, unificando contradictorias posiciones mantenidas por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, tras recordar la doctrina del Tribunal Constitucional emanada de su STC 18/1981, de 8 de junio, en el sentido de que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación al Derecho Administrativo sancionador, señala que " uno de los principales componentes de la infracción administrativa es el elemento de culpabilidad junto a los de tipicidad y antijuridicidad, que presupone que la acción u omisión enjuiciadas han de ser en todo caso imputables a su autor, por dolo, imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable". Con posterioridad, se ha señalado " que con respecto a la culpabilidad, no hay duda que en el ámbito de lo punible, ya administrativo, ya jurídico-penal, el principio de la culpabilidad opera como un elemento esencial del reproche sancionatorio (STS 20 de febrero de 1967, 11 de junio de 1976) concretándose en el aforismo latino "nulla poena sine culpa" (STS 14 de septiembre de 1990).

Resulta entonces, que la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles.

Pues bien, aplicando la anterior doctrina al caso actualmente controvertido, y dadas las especiales circunstancias concurrentes en el mismo, anteriormente referenciadas, la Sala no aprecia culpabilidad alguna en la conducta del sujeto pasivo al no existir por su parte ocultación ni ánimo defraudatorio, por lo que



procede la anulación de la sanción impuesta.

8/9

QUINTO: En virtud de lo expuesto, es obligada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 70.2 de la vigente Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, la estimación parcial del presente recurso contencioso-administrativo, por no ser conforme a derecho la resolución a que se refiere el mismo; sin que se aprecien méritos para una especial condena en costas, a tenor de lo previsto en el artículo 139.1 de la misma Ley 29/1998.

F A L L A M O S: ESTIMAMOS en parte el recurso contencioso-administrativo número 1077/2001, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) a la que se contrae la presente litis, y la CONFIRMAMOS, por ajustarse a derecho, excepto en lo relativo a la sanción, la cual se deja sin efecto, con los fundamentos que se desprenden de la presente resolución; sin hacer especial condena en costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes, y luego que gane firmeza librese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevar aquella a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.