

## **RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR LOS CONCEPTOS UNA APLICACIÓN RAZONABLE DEL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD**

(Publicado en La Ley. ISSN 0211-2744, N° 2, año 2005)

*José Antonio Choclán Montalvo*  
*Abogado*  
*Magistrado (excedente). Doctor en Derecho*

### **RESUMEN:**

*Este artículo trata de la cuestión relevante de la inexistencia de una teoría general de la infracción tributaria, lo que conduce a una gran confusión conceptual en el manejo de las categorías dogmáticas, con evidentes consecuencias prácticas, como la inversión de las reglas de la carga de la prueba sobre la infracción y la frecuente vulneración de las exigencias materiales derivadas del principio de culpabilidad. En particular, mediante la observación de la doctrina administrativa sentada por los Tribunales económico administrativos, incluso de la doctrina de los Tribunales de Justicia, aunque éstos han mitigado notablemente el automatismo en la imposición de sanciones tributarias, se pone de manifiesto que existen graves fisuras en el principio de culpabilidad aplicado a la infracción tributaria. Hasta el punto de que a menudo se confunde lo objetivo con lo subjetivo, la interpretación razonable de la norma (que por definición no es errónea) con el error de Derecho; lo atípico con lo inculpable; la negligencia con el error de prohibición; no se distingue el dolo y la imprudencia en la determinación de la pena; no se distingue entre el error de prohibición que disminuye la culpabilidad y la ceguera jurídica; se fija un marco sancionatorio inflexible e inadaptable a las posibles causas de disminución de la culpabilidad; no se disponen criterios claros para distinguir la vencibilidad e invencibilidad del error; etc. En este escenario se hace preciso por tanto reflexionar sobre la necesidad de una dogmática clara de la infracción tributaria y realizar una razonable aplicación del principio de culpabilidad, tan afirmado como inaplicado, en la práctica tributaria.*

### **I. LA RAZÓN DE ESTE ARTÍCULO DOCTRINAL**

La responsabilidad tributaria, tanto en el orden administrativo como penal, depende hoy en buena medida de los conceptos, del modo de concebir el hecho, su

calificación jurídica y del modo de manejar los conceptos de la teoría general de la infracción. Por ejemplo, ¿Qué es el fraude de ley? ¿Es un caso de ilicitud o de evitación no ilícita de la norma preferente? ¿Qué es el negocio indirecto? ¿Qué es la economía de opción y su delimitación conceptual de la simulación? E incluso ¿En qué consiste el error sobre la infracción tributaria? ¿Qué es una interpretación razonable de la norma? ¿Rige un módulo objetivo o subjetivo en la apreciación de la razonabilidad? ¿Qué es la culpabilidad como categoría dogmática? ¿Cabe distinguir en la infracción tributaria entre tipicidad y culpabilidad? ¿Son extrapolables las categorías dogmáticas del Derecho penal material? ¿Y la teoría del riesgo permitido? ¿Y las distintas consecuencias jurídicas según se trate de un error de tipo o de prohibición? ¿Y las causas que excluyen la antijuridicidad, como el estado de necesidad, por ejemplo? ¿Quién es autor de la infracción? ¿Y partícipe? ¿Responde con la misma intensidad el obligado tributario que el representante voluntario? ¿Tiene alguna importancia que sólo el primero infringe el deber tributario? ¿Puede graduarse la sanción de acuerdo con el criterio de la culpabilidad por el hecho? ¿Por qué razón el art. 182 enumera un círculo de sujetos? ¿No es acaso la cuestión de la autoría una cuestión de Parte general? ¿Cómo se determina la autoría de la infracción tributaria, con arreglo a un puro criterio formal o cabe introducir criterios materiales relativos al dominio de la situación del cumplimiento del deber? ¿Puede ser el asesor fiscal autor, no mero partícipe, de una infracción tributaria? ¿Incluso en los casos de exoneración del obligado tributario? Podríamos enumerar un sin fin de cuestiones no resueltas adecuadamente en la ley ni en la jurisprudencia, aunque ésta debe comenzar a ejercer su función complementado la del ordenamiento jurídico.

Mientras que no existe una teoría general de la infracción tributaria en el ámbito administrativo sancionador, la dogmática penal se ha cuidado de elaborar de modo preciso las diferentes categorías dogmáticas de la Parte General del Derecho Penal, evolución que se contrapone al estado primitivo de la elaboración de una parte general de la infracción administrativa tributaria, pero necesaria para proporcionar seguridad jurídica. Como es conocido, una de las funciones principales de la dogmática es señalar límites y definir conceptos, permitir una aplicación segura y calculable de la norma, haciendo posible sustraer la aplicación normativa a la irracionalidad, a la arbitrariedad y a la improvisación. Por ello, cuanto menos desarrollada esté una dogmática, más imprevisible será la decisión de los Tribunales<sup>1</sup>.

Se ha consolidado en el ámbito tributario y en la jurisprudencia de nuestros Tribunales la idea de la aplicación del principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador, como aspecto parcial de la general extensión de los principios penales al Derecho administrativo sancionador.

Sin embargo, un análisis detenido de la jurisprudencia y de la doctrina tributarias pone de manifiesto que en el derecho administrativo sancionador no se maneja uno concepto moderno del instituto de la culpabilidad; en ocasiones se confunde el principio de culpabilidad con la culpabilidad como categoría dogmática o como elemento de la infracción; en ocasiones no se ha tenido en cuenta la evolución de la teoría penal del tipo, ignorando que los aspectos subjetivos de la infracción pertenecen al tipo de la infracción, y que sólo en lo relativo a las

---

<sup>1</sup> GIMBERNAT ORDEIG, E., *Estudios de Derecho Penal*, Madrid, 1990, pg. 158.

motivaciones pueden pertenecer a la culpabilidad en sentido propio; no se tiene en cuenta una doctrina adecuada sobre el error, confundiendo en ocasiones supuestos de atipicidad con los de inculpabilidad.

Una clara delimitación conceptual, y el manejo correcto de las diferentes categorías tiene especial trascendencia en el problema de la determinación de la carga de la prueba, pues, si bien es cierto que conceptualmente la ausencia de culpabilidad debe ser acreditada por el infractor, esta afirmación es válida en la medida en que previamente se haya determinado de modo suficiente la realización del tipo – objetivo y subjetivo- de la infracción, y la prueba de la tipicidad, aunque alcance a aspectos subjetivos, corresponde a la Administración tributaria.

Por poner algún ejemplo de lo que se viene exponiendo, recogemos algunos pasajes de la reciente STS Ca de 4 de marzo de 2004 (R.11282/98), en particular su Fundamento de Derecho Quinto:

*(...) A la vista de que la sentencia recurrida dice que "no es cierto que sea la Administración la que debe probar la culpabilidad de la conducta de la entidad recurrente", la sociedad recurrente imputa a la sentencia la vulneración del derecho del contribuyente a no autoinculparse y a la presunción de inocencia del art. 24 de la Constitución.*

*El derecho a la presunción de inocencia hace recaer la carga de la prueba incriminatoria sobre la Administración sancionadora, no existiendo carga del administrado sobre la prueba de inocencia, que aparece directamente presumida por la Constitución.*

*Ahora bien, el hecho de que la presunción de inocencia lo sea "iuris tantum" posibilita naturalmente que la Administración pueda desvirtuar su eficacia mediante la práctica de una actividad probatoria de cargo rodeada de todas las garantías. De este modo, si bien es cierto que la falta de prueba de cargo perjudica a la Administración, no lo es menos que, una vez obtenida ésta, la falta de prueba de descargo perjudicará al administrado sujeto al expediente sancionador. Pero es perfectamente posible que pueda evidenciarse dicha culpabilidad y, ello no obstante, por la concurrencia de circunstancias eximentes de la responsabilidad, se vea el administrado en la tesitura de tener que afrontar la carga de la prueba de tales circunstancias si no quiere ser sancionado. En estos casos, a fin de evitarse la sanción pese a que la presunción de inocencia haya conseguido ser desvirtuada, corresponderá al administrado la carga de acreditar aquéllos elementos de descargo que, por no haber sido apreciados de oficio, conlleven una declaración de no exigencia de responsabilidad administrativa. Lo que en cualquier caso no constituye un atentado al derecho a la presunción de inocencia, en relación con la carga de la prueba del inculpaado de los elementos tendentes a su exculpación, es el hecho de tener este último que someterse o soportar la práctica de determinadas pericias encaminadas a averiguar elementos de hecho determinantes para el enjuiciamiento de la conducta objeto del procedimiento. (...)*

*Pues bien, cuando la sentencia recurrida, después de decir que "no es cierto que sea la Administración la que debe probar la culpabilidad de la conducta de la entidad recurrente", explica lo que con ello ha querido decir, aplicado al caso de autos, a saber, que "sobre la Administración recae la carga de la prueba de acreditar la falta de ingreso en plazo (elemento objetivo de la infracción) y es a la parte recurrente a la que le correspondía haber acreditado que dicha omisión se justificaba por alguna causa de exclusión de la culpabilidad", en el fondo está*

*diciendo lo que antes hemos razonado sobre la carga de la prueba del presunto responsable. No cabe, pues, apreciar que la sentencia recurrida haya vulnerado el derecho fundamental de presunción de inocencia consagrado en el art. 24.2 de la Constitución.*

Como trataremos de explicar en las consideraciones que siguen: corresponde a la Administración probar la concurrencia de los elementos de la tipicidad de la infracción, lo que incluye aspectos subjetivos (el dolo o la culpa); cuestión distinta es la acreditación de circunstancias que pongan de manifiesto que el sujeto tributario no se comportó en condiciones de motivabilidad normal o en situación que le impedía conocer el alcance antijurídico de su comportamiento previamente calificado como negligente; sólo en esta segunda acepción podría compartirse la afirmación contenida en la sentencia reseñada de que **"no es cierto que sea la Administración la que debe probar la culpabilidad de la conducta de la entidad recurrente"**. Por último, la tan estudiada cuestión de la "interpretación razonable de la norma" no es una cuestión de culpabilidad en sentido propio, a pesar de que siempre se asocia a esta categoría dogmática, sino más bien de un problema de atipicidad o de actuación desarrollada en un ámbito de riesgo permitido, en el que no puede afirmarse que ha tenido lugar un comportamiento típico. Desde esta premisa, es necesario distinguir entre la interpretación razonable de la norma y la disculpable interpretación errónea de la misma, pues lo primero es una cuestión de tipicidad, mientras que lo segundo afecta a la culpabilidad como elemento de la infracción típica.

## **II. EL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD EN EL ÁMBITO SANCIONADOR TRIBUTARIO**

### **1.- Tipicidad de la infracción y principio de culpabilidad: una necesaria delimitación conceptual**

El tipo de la infracción cumple la función de selección de las conductas antijurídicas *relevantes*. Una acción es formalmente antijurídica cuando contraviene una prohibición o un mandato legal. Pero también en la infracción administrativa tiene importancia la antijuridicidad en sentido material, pues, 1) permite realizar *graduaciones del injusto*, a diferencia de la antijuridicidad formal que no permite distinciones cualitativas, se infringe o no la norma. La gravedad del injusto material en cuanto determina una mayor gravedad del hecho debería incidir en la *medida de la sanción*; 2) el injusto material sirve de criterio de *interpretación del tipo*. Así, aunque una conducta pueda subsumirse en el tenor literal del tipo, no es antijurídica en los casos de acciones socialmente adecuadas; 3) También desempeña un papel relevante en la ponderación de intereses, esto es, en la *fundamentación de las causas de justificación*.

En la dogmática penal, desde el reconocimiento de los elementos subjetivos del injusto la doctrina dominante reconoce hoy la separación entre el tipo objetivo y tipo subjetivo dentro de la unidad de factores internos y externos que representa la

acción típica. Se encuentra superada, pues, la concepción del tipo puramente objetivo, y la doctrina dominante reconoce en la actualidad que en el delito doloso cabe hablar de un tipo subjetivo que se compone del dolo y, en su caso, de otros elementos subjetivos del tipo adicionales al dolo (delitos de intención, delitos de tendencia y de expresión) y diferentes de los llamados elementos subjetivos especiales de la culpabilidad. Por ello, el error de tipo, en cuanto comporta la ausencia de conocimiento de los elementos del tipo objetivo (esto es, del dolo típico), excluye la tipicidad de la acción, si es invencible, por excluir el tipo subjetivo. También es opinión dominante que resulta superfluo distinguir un tipo subjetivo en el delito imprudente y que, en todo caso, de afirmarse un tipo subjetivo (como lo hace, por ejemplo, STRUENSEE), tiene necesariamente una distinta significación dogmática en el delito doloso y en el delito imprudente, porque no puede tener el sentido de coincidencia entre el saber y lo ocurrido al no dirigirse la voluntad al resultado jurídicopenalmente relevante.

En el Derecho administrativo sancionador, toda vez que se distingue entre una infracción dolosa y negligente (aunque a veces sucede, como en el orden tributario, que no se reconoce eficacia – de forma expresa al menos- a esta distinción en la graduación de la pena) la cuestión de si los aspectos subjetivos pertenecen al tipo de injusto o a la culpabilidad, y la distinción entre un error de tipo y de prohibición es una cuestión relevante sobre la que debe resolver el intérprete.

De manera técnicamente correcta sitúa el problema la STS 04.03.2004, citada, cuando frente a la tesis de la sentencia de instancia, que había declarado que “El tipo aplicado a la recurrente solo exige un elemento objetivo, que es la falta de ingreso en los plazos señalados”, declara:

“(…) Junto a la falta de ingreso en plazo (que es el elemento objetivo de la sanción, y que resulta del art. 79.a) de la LGT 1963) se exige el *elemento subjetivo*, que consiste en que la conducta se haya cometido a título, al menos, de simple negligencia. Por tanto, *nuestro sistema de sanciones tributarias es un sistema de carácter evidentemente subjetivo en el que se precisa la concurrencia tanto del elemento subjetivo como del objetivo para la existencia de la infracción.*”

Sin embargo, consideramos que esta sentencia no acierta a llevar a sus últimas consecuencias esta afirmación cuando más abajo dispone: “No es cierto que sea la Administración la que debe probar la culpabilidad de la conducta de la entidad recurrente: *sobre la Administración recae la carga de la prueba de acreditar la falta de ingreso en plazo (elemento objetivo de la infracción)* y es a la parte recurrente a la que le correspondía haber acreditado que dicha omisión se justificaba por alguna causa de exclusión de la culpabilidad (error invencible, defectuosa redacción de la norma, dudas en su interpretación etc.)”. La acreditación del elemento subjetivo de la infracción también es carga de la Administración (pertenece a la tipicidad), sólo que no es susceptible de prueba directa, normalmente, únicamente a través de determinados indicios. Por ello es preciso distinguir entre el elemento subjetivo de la infracción (al menos se requiere negligencia o un error vencible sobre el hecho), y la

culpabilidad en sentido estricto, cuya ausencia o disminución corresponde acreditar al obligado tributario (un error de prohibición, por ejemplo).

2.- Por lo tanto, distinta de la cuestión de si el comportamiento es doloso o imprudente (cuestión que afecta a la tipicidad), es la determinación de si y en qué medida es reprochable al autor haberse comportado de forma contraria a la norma. Luego la afirmación, que encontramos en múltiples resoluciones del TEAC y de los Tribunales, de que “*el sujeto obró con negligencia y por tanto es culpable*” encierra una clara confusión conceptual entre tipicidad y culpabilidad. Ello explica que con frecuencia se omita en el Acuerdo sancionador la aplicación concreta de las consecuencias materiales del principio de culpabilidad.

Como es sabido, el principio de *culpabilidad* excluye la posibilidad de la responsabilidad objetiva, en cuanto al menos se requiere negligencia en el comportamiento (*nulla poena sine culpa*). Sin embargo, no puede quedar reducido el principio de culpabilidad a la conocida premisa de «no hay pena sin dolo o culpa», pues en la comprensión actual del principio de culpabilidad se exige para la punibilidad un doble condicionamiento:

1) Que el autor sea culpable del hecho cometido por él y no por otros, esto es, la *prohibición de la responsabilidad por hecho ajeno* (art. 130 LRJPAC).

2) La *equivalencia de la sanción a la gravedad de la culpabilidad referida a la gravedad del hecho*. Esta manifestación del principio de culpabilidad, enunciada como principio de proporcionalidad, se recoge de forma expresa en el art. 131.3 LRJPAC, a cuyo tenor, se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada.

## **2.- La exclusión de la responsabilidad objetiva**

El principio de *culpabilidad o responsabilidad* significa que no es admisible la responsabilidad objetiva, requiriéndose al menos culpa en la conducta sancionable. Así lo declaró el TC a partir de la importante STC 76/1990, de 26.04, acerca de la reforma de la LGT.

*“Es cierto que, a diferencia de lo que ha ocurrido en el Código Penal, en el que se ha sustituido aquel término por la expresión «dolosas o culposas», en la LGT se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. Pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento... No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ... Por el contrario, ... 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 diligente del contribuyente...”*

El *principio de culpabilidad* se define actualmente en el art. 183 LGT de modo similar al principio de culpabilidad jurídico-penal, considerando que “son infracciones tributarias las acciones *dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia*”. Conforme a este principio, se requiere que el hecho sea reprochable al menos a título de simple negligencia – que junto al dolo, forma parte del tipo subjetivo de la infracción – ,y, además, que pueda reprocharse al sujeto no haberse comportado de otro modo, lo que presupone, capacidad de culpabilidad, conciencia de la ilicitud y exigibilidad.

El art. 179 LGT excluye por ello la responsabilidad de quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario ( art. 179.2 a) en relación con el art. 44). Y en aquellos casos en los que el incumplimiento de la obligación tributaria era inevitable para el obligado tributario, no puede imponerse sanción alguna. Ello sucede en los casos de *fuerza mayor* (art. 179.2b ) y de *error*, que cuando es invencible excluye la culpabilidad (art. 179.2d)). Es decir, en todos los casos en los que el sujeto, de modo inevitable (invencible) obra con un error, afecte éste al hecho o su prohibición, está exento de responsabilidad, pues sólo pueden imponerse sanciones por comportamientos evitables, reprochables. Por ello, cuando el sujeto ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma (riesgo permitido), o ha ajustado su comportamiento a los criterios manifestados por la Administración en publicaciones, comunicaciones o consultas, esto es, información jurídica de fuente solvente (error invencible de prohibición), puede decirse que ha actuado en la forma exigible por el Derecho, ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Pero el art. 179 LGT solo se refiere al error relativo a la interpretación de la norma, sin previsión acerca del error sobre el hecho mismo de la infracción. La determinación de si una interpretación de la norma es o no razonable tiene como presupuesto, precisamente, que el sujeto se haya representado al menos la aplicación de la norma fiscal, que interpreta erróneamente en su caso. Pero distintos son los supuesto en los que el sujeto, por error, ni siquiera se plantea la aplicación de la norma, al margen de la interpretación que en su caso le hubiere dado.

Cuando se trata de discernir sobre el conocimiento de elementos de carácter normativo del tipo de la infracción (el deber fiscal, su existencia, su alcance, etc. en nuestro caso) estamos generalmente ante la problemática de un error de tipo que excluye el dolo, y sin perjuicio de la sanción por imprudencia. Pero la negligencia (como caso de error de tipo vencible) es una cosa distinta de la razonabilidad o no de la interpretación de la norma, que a menudo se confunde. Y en cualquier caso, no siempre que se constate el error de hecho la solución es la apreciación de la negligencia, pues ello dependerá de la vencibilidad del error. Este juicio acerca de si el error de tipo es o no vencible, esto es, acerca de si hay imprudencia, corresponde

hacerlo a la Administración tributaria de forma motivada, y huir del automatismo instalado en la práctica de asociar la negligencia de forma automática a la infracción de la norma. Por lo tanto, encierran gran confusión conceptual las siguientes afirmaciones, frecuentes en la doctrina de los Tribunales económico-administrativos:

- Hay negligencia porque no puede considerarse que hubo una interpretación razonable de la norma
- Hay negligencia porque estamos ante un caso de error de prohibición evitable.
- Como hay negligencia hay culpabilidad

Como muestra un ejemplo: La Resolución del TEAC de 27 de febrero de 2004 (RG 4494-02 y 1528-03), aunque hay otras muchas idénticas:

*“(...) sin que pueda admitirse que el incumplimiento de las obligaciones fiscales por el sujeto pasivo esté justificado por una interpretación jurídica razonable de las normas tributarias aplicables (...) existiendo por tanto una culpabilidad inherente a la negligencia, ya que la conducta sancionada obedece a un error vencible (...).*

Estas afirmaciones ignoran: 1) Que la apreciación de la negligencia requiere un juicio sobre el hecho, no sobre el Derecho. Y 2) que la culpabilidad, como algo diferente de la culpa o imprudencia, requiere un juicio sobre el sujeto y no sobre el hecho. Consiste en poder reprochar a este sujeto –no al hombre medio– el haberse comportado de otro modo ¿Qué es eso de una culpabilidad inherente a la negligencia? ¿en qué consistió la negligencia? ¿Y que significa que la conducta sancionada obedece a un error vencible? ¿De qué clase, de tipo o de prohibición? ¿Es acaso vencible porque no hay interpretación razonable de la norma? ¿No se mezclan acaso criterios objetivos –razonabilidad– con subjetivos –error– ? ¿Depende la vencibilidad de un error de aspectos objetivos o subjetivos? ¿Es reprochable al sujeto la infracción de la norma por la sola circunstancia de que la interpretación no es objetivamente razonable? ¿Dónde está la culpabilidad como juicio de reproche individual?

Por lo tanto asistimos a un escenario en el que se afirma la responsabilidad tributaria partiendo de una clara confusión de conceptos, con desprecio a la dogmática y sin una clara teoría general de la infracción tributaria. Por ello, el tan machaconamente afirmado principio de culpabilidad, se ve ninguneado a renglón seguido en su errónea aplicación práctica.

### **3.- El principio de culpabilidad en la individualización de la sanción**

Ya hemos advertido que el actual entendimiento del principio de culpabilidad no puede atribuir a éste un alcance tan reducido como el de que “no hay sanción sin dolo o culpa”, en cuanto del principio de culpabilidad deriva una exigencia de proporcionalidad en la individualización de la sanción, que de forma técnicamente correcta expresa el art. 131.3 LRJPAC, al disponer que “en la imposición de

sanciones por las Administraciones Públicas se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada”. Por otro lado, la exigencia de la motivación de la sanción, hace necesario que la ley proporcione al órgano resolutorio determinados criterios objetivos de graduación.

La STC 150/1991, de 4 de julio declaró que la Constitución Española consagra sin duda el principio de culpabilidad, afirmando categóricamente que “no sería constitucionalmente legítimo un Derecho Penal que no determinara las penas según la culpabilidad del autor por el hecho”. Lo cierto es que el principio de culpabilidad no se menciona expresamente en el Texto fundamental. Pese a ello, las consecuencias derivadas de aquél principio se derivan sin duda de la propia idea del Estado de Derecho, y de la idea de justicia que como valor superior del ordenamiento jurídico consagra el art. 1.1 de la Constitución.

Sin embargo, el art. 187 LGT ha establecido que las sanciones se graduarán *exclusivamente* conforme a los siguientes criterios:

a) *Comisión repetida de infracciones tributarias*. Se trata de la reincidencia específica, para cuya apreciación se requiere la comisión de dos o más infracciones de la misma naturaleza. Se dará esta circunstancia cuando el sujeto infractor, al tiempo de realizar una infracción, hubiere sido sancionado *ejecutoriamente* por una infracción de la misma naturaleza, esto es, comprendida dentro del mismo artículo del capítulo III de este título, considerándose también de la misma naturaleza las infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de esta ley. Aunque el artículo 187 LGT requiere que el hecho antecedente haya sido objeto de resolución firme en vía administrativa, hemos preferido emplear el término “ejecutoriedad”, porque, si se tiene en cuenta la doctrina jurisprudencial recaída a propósito de la suspensión automática de las sanciones recurridas (vide los arts. 212 y 232), debería aceptarse también a los efectos de la reincidencia que la sanción no es firme en vía administrativa hasta que no haya recaído resolución firme judicial, porque esta es la única solución compatible con el derecho a la presunción de inocencia o no responsabilidad, aplicable al ámbito administrativo sancionador. Además, es la única solución práctica, pues, recurrida en vía jurisdiccional la primera sanción, si es considerada como agravante en la sanción ulterior, esta debería ser asimismo recurrida, de modo que el segundo proceso depende de la solución que se de en el primero, y así sucesivamente, produciéndose enlazadas situaciones de litispendencia. De otro lado, en el ámbito del Derecho Penal es claro que la reincidencia sólo procede cuando al tiempo de la comisión del delito la sentencia precedente ha ganado firmeza. Y en otros ámbitos del Derecho administrativo sancionador se requiere también una resolución firme, que no es otra que la judicial (art. 131.3 c) LRJPAC).

En cualquier caso, la apreciación de la reiteración debe ser motivada, por lo que en la resolución que se aprecie debe quedar debidamente establecido la concurrencia de los presupuestos objetivos de la circunstancia de agravación, tales como la fecha de la firmeza de la sanción y la naturaleza de la infracción antecedente, así como encontrarse dentro del periodo de retroacción de cuatro años que establece el precepto comentado. Plazo de cuatro años excesivo para obtener la cancelación de la sanción si se tiene en cuenta que puede referirse a sanciones

impuestas por infracciones leves. Desde este punto de vista, la larga vida de los efectos de la sanción sin que el sancionado pueda obtener una pronta rehabilitación puede presentar objeciones desde el punto de vista constitucional. También contrasta este amplio plazo con los que generalmente se establecen en el Derecho administrativo sancionador. Así, el art. 131.3, apartado c) LRJPAC establece un periodo de retroacción de un año. Y no existe una explicación suficiente desde el punto de vista del bien jurídico protegido para justificar esta diferencia de trato.

b) *Perjuicio económico para la Hacienda Pública.* El desvalor del resultado es criterio que incide en la gravedad del hecho, de forma que es más grave la infracción cuanto mayor sea el perjuicio económico causado. De acuerdo con ello, la ley establece una progresiva agravación de la sanción en función de la entidad del perjuicio producido.

c) *Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.* El tipo básico de esta infracción se encuentra recogido en el art. 201, y en el propio precepto se incrementa la sanción en función de si el incumplimiento de las anteriores obligaciones es o no sustancial. Por ello, este criterio de agravación genérico, en la medida en que ya ha sido tenido en cuenta en el tipo especial, no aporta nada como criterio independiente de graduación, solo la definición de cuando el incumplimiento es sustancial.

d) *Acuerdo o conformidad del interesado.* En cuanto a la reducción de la sanción por la conformidad del obligado tributario, su fundamento se encuentra en la intención de lograr una simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios. Se trata de una opción del contribuyente para poder gozar de un beneficio al que no se tiene derecho, pero que en modo alguno aquél está obligado a tomar, e, incluso, una vez prestada la conformidad, se pueden ejercitar las acciones de impugnación contra la sanción.

Como ha declarado el TC en la precitada STC 26.04.90:

“ (...) No puede admitirse que dicho criterio -o, por mejor decir, su contrario: la disconformidad- pueda jugar también *in peius* para agravar la sanción al sujeto pasivo, retenedor o responsable, pues ello conllevaría un injustificable efecto intimidatorio que menoscabaría el derecho de defensa de los interesados dentro de un procedimiento sancionador de carácter contradictorio. En consecuencia, no puede entenderse ... como norma impeditiva del recurso a la jurisdicción, en cuyo caso sería inconstitucional por contrario al art. 24.1 de la Constitución, sino como un beneficio ofrecido al contribuyente conforme con la liquidación para graduar *in medius* la sanción que, según la Administración tributaria, le corresponde”. Posibilidad de recurso expresamente admitida en la LGT, pudiéndose exigir – eso sí- el importe de la reducción (188.2.b), para el caso de que el recurso fuere desestimado, pues a pesar de lo que establece el art. 188 – basta para exigir su importe la notificación al interesado- , la ejecutoriedad de las sanciones se suspende por la impugnación. El que la bonificación quede condicionada a la ausencia de recurso se ha considerado constitucional en la sentencia precitada: “esta abstención en el ejercicio de impugnaciones no supone una renuncia, al derecho a la tutela judicial efectiva, lo que sería en sí mismo inconstitucional, dado el carácter irrenunciable e indisponible de este derecho

*fundamental, sino simplemente al uso de tal derecho y de las acciones en que se manifiesta por un período de tiempo y en relación con un acto administrativo concreto.”*

2. Estos criterios son aplicables simultáneamente. Siendo criterios relevantes para la determinación de la gravedad del hecho, sin embargo no se tienen en cuenta otros factores de la individualización incluso de mayor importancia para valorar la gravedad del comportamiento. A pesar de que el art. 187 LGT dispone que las sanciones se graduarán “exclusivamente” conforme a los criterios que enumera (precepto que pertenece aún a la llamada *individualización legislativa*), no obstante las exigencias materiales derivadas del principio de culpabilidad, en su función de individualización de la sanción, requieren la utilización de otros factores reales de determinación que, sin alterar el marco sancionatorio establecido por el legislador, permitan al órgano competente concretar la sanción adecuada a la gravedad de la culpabilidad (*individualización judicial*).

Hemos expuesto en las consideraciones anteriores la necesidad de distinguir entre la formulación del principio de culpabilidad (no hay pena sin dolo o culpa), y la función de la culpabilidad en la individualización de la sanción. Exigir al menos negligencia en la infracción tributaria es cuestión distinta de graduar la sanción en función de la gravedad del comportamiento. A menudo se detiene la jurisprudencia sólo en la primera función del principio de culpabilidad, ignorando la necesidad de adecuar la sanción tributaria a la gravedad del hecho. Así, pueden formularse los siguientes reproches en la práctica del Derecho sancionatorio tributario:

2.1.- La ley no menciona *la distinción entre la infracción dolosa y la imprudente*. La doctrina penal es unánime en sostener que el comportamiento doloso es más grave que el imprudente. En la ley penal el delito imprudente, debido a su menor contenido de ilicitud, se encuentra amenazado con pena más leve que el delito doloso, y sólo se castiga en los casos especialmente determinados por la Ley (art. 12 CP), normalmente reservados a supuestos de especial dañosidad social. Además, la tipicidad del delito culposo depende de la verificación de la producción de un resultado (que puede ser de lesión o de peligro) que pueda imputarse objetivamente con la *infracción de un deber de cuidado*.

Observamos cómo, a pesar de afirmar con insistencia la vigencia del principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador, y en particular, en el ordenamiento jurídico tributario: 1) No se establece de forma expresa como criterio de graduación la distinción entre el dolo y la culpa; 2) se sanciona la infracción tributaria imprudente en todos los casos; 3) incluso es típica la infracción imprudente de mera actividad, que no produce ningún resultado de perjuicio.

De acuerdo con ello, puede considerarse que el principio de culpabilidad se encuentra seriamente mutilado en el Derecho sancionador tributario, en cuanto se le ha privado de una de sus más importantes funciones, la de servir de criterio de individualización de la sanción tributaria.

Como resultado, el ilícito imprudente puede llegar a ser sancionado de forma igual que el ilícito doloso, a pesar de la mayor gravedad objetiva de éste, con evidente menoscabo del principio de culpabilidad. Más adecuadamente, el art. 131.3 a) LRJPAC establece “la existencia de intencionalidad” como criterio de graduación de la sanción. Aunque la STS de 04.03.2004 ha reconocido que “precisamente que la falta de ingreso estuviera motivada por un error y no por una voluntad decidida de no cumplir las obligaciones tributarias, es lo que llevó, sin duda, a la Administración a imponer la sanción en el grado mínimo de los permitidos para las infracciones graves”. Esta distinción entre la infracción dolosa y la imprudente no es facultativa o discrecional para la Administración, pues el principio de culpabilidad exige adecuar la sanción a la gravedad del hecho y por ello en el Acuerdo sancionatorio deben explicitarse suficientemente los motivos por los que en caso de negligencia la sanción no se impone en el grado mínimo del marco sancionatorio establecido en la ley.

2.2.- Tampoco distingue la ley de forma expresa los casos en los que el sujeto pasivo incurre en un *error de prohibición* (evitable) respecto de aquellos en los que obra con desprecio hacia la norma. Este es un problema diferente del dolo y la imprudencia. El conocimiento de la norma es condición del reproche pleno de culpabilidad, de modo que en aquellos casos en los que el sujeto obró con un error de prohibición debe apreciarse una culpabilidad disminuida, salvo error crasso o grosero, tan elemental que pueda llegarse a la conclusión de que el sujeto obró con indiferencia hacia el Derecho, con la llamada “ceguera jurídica”.

2.3.- La LGT no contempla la posibilidad de tipos atenuados para el caso de que proceda descender el marco sancionatorio establecido en la ley con carácter abstracto. Como reconoce la dogmática penal, no es posible fijar en un punto exacto (*Punktstrafe*) la sanción adecuada a la culpabilidad. Por ello es reconocido que existe aquí un margen de libertad (*Spielraum*) limitado en su grado máximo por la pena todavía adecuada a la culpabilidad. El juez no puede traspasar el límite máximo. No puede, por tanto, imponer una pena que en su magnitud o naturaleza sea tan grave que ya no se sienta por él como adecuada a la culpabilidad. Pero el juez sí puede decidir hasta donde puede llegar dentro de este margen de libertad”<sup>2</sup>. En cuanto concepto graduable -puede hablarse de más o menos culpabilidad- un hecho puede ser susceptible de una mayor o menor reprochabilidad, y por ello el principio de culpabilidad es incompatible con el automatismo en la imposición de la sanción y la imposibilidad de que el órgano competente para sancionar disponga de unos márgenes donde poder graduar la sanción adecuada a la gravedad del hecho en cada caso. La teoría de la infracción administrativa aún no se ha plegado aún a permitir la entrada de todas las consecuencias materiales derivadas del principio de culpabilidad.

3. No constituye tampoco criterio de graduación de las sanciones la *capacidad económica del infractor*, probablemente porque se ha pretendido mantener alejada la sanción de la deuda tributaria. Sin embargo, la STC 76/90, de 26.04 había declarado que “La Ley parte de una previa igualdad formal ante las sanciones que se respeta con la previsión de unos límites mínimo y máximo en la cuantía de las multas, permitiendo luego que se recorra la totalidad de la escala en

---

<sup>2</sup> Así, en la jurisprudencia alemana, BGHSt 7, pg. 32.

atención a los distintos criterios de graduación que sean aplicables a cada supuesto de infracción tributaria. Pero, claro está, ya se entiende que graduar supone tanto agravar como atenuar la sanción, y ello permite, en consecuencia, no sólo aumentar sino también disminuir la cuantía de las multas. Corolario necesario de la premisa anterior es que el criterio de la capacidad económica no juega solo y, en todo caso, como parece creerse, en perjuicio del contribuyente, sino también en su beneficio, efecto este último que resulta obligado por imperativo del art. 3.2 del Código Civil que manda ponderar la equidad en la aplicación de las normas”. Hay que tener en cuenta que la situación económica del reo es criterio que establece el art. 50.5 CP para la determinación de la extensión y cuantía de la pena de multa. Precisamente respecto de ello había declarado el TC que la pura igualación de las multas puede conllevar un muy diferente grado de aflicción sobre los sancionados si las circunstancias económicas de éstos son desiguales, de modo que «es consustancial a la pena de multa una potencial disparidad de sus efectos, al recaer sobre situaciones patrimoniales diversas», lo que ha llevado a nuestro ordenamiento penal (y a otros que nos son próximos) a adoptar una serie de previsiones que tienden a adecuar la pena de multa a la economía del condenado o a flexibilizar su ejecución, permitiendo así al juzgador atender «a las específicas condiciones económicas de quien haya, como culpable, de sufrirla» (STC 19/1988).

#### **4.- El principio de personalidad de la sanción**

El *principio de personalidad* de la sanción, manifestación del principio de culpabilidad, determina que sólo pueden ser sancionados quienes puedan ser responsabilizados de la infracción por su contribución efectiva a la elusión del tributo. Por ello, no son transmisibles a terceros las sanciones, ni nadie puede ser declarado responsable por el hecho de otro. De acuerdo con este principio:

a) Son intransmisibles las sanciones a los sucesores de las personas físicas (art.39.1 y 182.3 LGT), por ello la responsabilidad se extingue con el fallecimiento del infractor (art. 189 LGT);

b) Las sanciones impuestas a *personas jurídicas disueltas*, por el contrario, se transmiten a los sucesores de éstas hasta el límite de la cuota de liquidación (art. 40.5 y 182.3). No se trata de transmitir la sanción al sucesor –transmisión prohibida por el principio de culpabilidad-, sino de sujetar el patrimonio liquidable a la responsabilidad pecuniaria en que consiste la sanción tributaria; también se transmite la sanción a quienes adquieran una explotación o actividad económica a tenor de lo establecido en art. 42.1 c) LGT.

Ahora bien, únicamente es compatible con el principio de personalidad de las penas y la prohibición de la responsabilidad por hecho de otro, como consecuencia inherente al principio de culpabilidad, la transmisión de una sanción que haya sido *ya impuesta* al culpable (la persona jurídica), y en ningún caso procederá la imposición de la sanción al sucesor. Por lo tanto, el art. 40.5 LGT debe ser entendido en el sentido de transmitir a los sucesores la responsabilidad patrimonial contraída

por la persona jurídica, pero en ningún caso podrá dictarse Acuerdo de imposición de sanción al sucesor. Si la disolución de la persona jurídica tuviera lugar antes de la firmeza de este Acuerdo deberá declararse extinguida la responsabilidad por la infracción cometida por la persona jurídica. En el caso de maniobras dirigidas a eludir la responsabilidad de la persona jurídica, el sucesor podría ser responsabilizado por el hecho propio, pero la evitación del fraude no debe llevar a hacer responsable de una infracción a un sujeto que no la ha cometido. Todo ello sin perjuicio de la responsabilidad del administrador (persona física) por la responsabilidad solidaria que quepa exigirle a él personalmente al amparo del art. 42 a) LGT, o la subsidiaria en su caso al amparo del art. 43 LGT.

c) Solo serán responsables de la sanción *quienes hayan causado o colaboren activamente* en la realización de una infracción tributaria (art. 42.1a) LGT). Impropiamente utiliza este precepto el termino “activamente”, pues cabe contribuir por omisión (art. 183.1), y en realidad lo que se requiere es que el sujeto haya contribuido efectivamente en la infracción. También quienes hayan impedido el cobro de la deuda colaborando en la sustracción de bienes sobre los que poder realizar el embargo art. 42.2 , que es un caso especial de responsabilidad por colaboración en hecho ilícito. También debe entenderse como caso especial de colaboración, la contribución por el administrador a la infracción tributaria de la persona jurídica. En realidad se trata de la responsabilidad del representante por hechos de la persona jurídica que sólo mediante ficción tiene capacidad de acción.

El art. 42.1 a), al declarar la “responsabilidad por la sanción” es el claro ejemplo de que no se dispone de una teoría general de la infracción tributaria: *quien contribuye a una infracción merece una sanción por el propio hecho de la contribución*, que es autónoma de la sanción que merece el autor principal. La extensión de esta última al partícipe contraviene el principio de personalidad de la sanción. Por lo tanto, *el debate no reside en determinar bajo qué condiciones se deriva la responsabilidad de otro al responsable, sino en qué supuestos responde él personalmente por su propio hecho*.

d) En el caso de *decisiones colegiadas*, se excluye la responsabilidad de quienes hubieren salvado su voto o no hubieren asistido a la reunión en la que se adoptó (art. 179 2.c) LGT) , salvo que se trate de una ausencia concertada o dolosa.

Pueden ser responsables de la infracción tributaria no sólo las personas físicas, sino también las jurídicas, incluso los entes en régimen de imputación de rentas, sin personalidad. Como ha declarado el TC en sentencia 246/91, 19.12, nuestro Derecho administrativo admite la responsabilidad directa de las personas jurídicas, reconociéndoles, pues, capacidad infractora. Pero esto no significa en absoluto que para el caso de las infracciones administrativas cometidas por personas jurídicas se haya suprimido el elemento subjetivo de la culpa sino simplemente que ese principio se ha de aplicar de forma distinta a como se hace respecto de las personas físicas. Esta construcción distinta de la imputabilidad de la autoría de la infracción a la persona jurídica nace de la propia naturaleza de ficción jurídica a la que responden estos sujetos.

Pero sólo responde, conforme al principio expuesto, quien haya tenido *el dominio fáctico de la situación que permite el cumplimiento del deber tributario*. Ello es claro en el caso del representante legal del incapaz – una especie de autoría mediata- y en el administrador de derecho que ejerce de forma efectiva la gestión del negocio. Mayores problemas presenta el caso del administrador de hecho y del representante voluntario –asesor fiscal -. Debe tenerse en cuenta que conforme al párrafo a) del apartado 1 del art. 42 LGT se requiere para ser responsable de la infracción tributaria que se haya contribuido a ella efectivamente. Y por tanto en el ámbito sancionador no cabe deducir la responsabilidad solo de la posición que se ocupe en el organigrama de la empresa, a pesar de que el art. 45.2 establece la representación de acuerdo con criterios formales. Siguiendo la evolución de la dogmática del Derecho penal, se define la actuación en lugar de otro con arreglo a *criterios materiales*, al margen del vínculo representativo.

Con este criterio pretenden solucionarse algunos casos problemáticos: 1) Supuestos de ineficacia jurídica del nombramiento como administrador; 2) casos de administración de una sociedad jurídicamente inexistente; 3) Casos en los que el administrador de hecho tiene el dominio sobre el formalmente nombrado ( utilización de un testaferrero); 4) Asunción fáctica de las funciones de administración sin previo nombramiento con consentimiento de socios o administradores de derecho. Para estos casos, se afirma que es responsable de la infracción quien ha asumido fácticamente el dominio de la empresa, al margen de vínculos representativos de carácter formal. Con carácter general puede decirse que hay asunción fáctica cuando el sujeto de que se trate tiene capacidad de influencia en el negocio de la empresa, esto es, un poder fáctico de ordenación, cuando esa capacidad ha sido asumida con consentimiento expreso o tácito de los socios o del administrador de derecho . Y cuando se trata del cumplimiento del deber tributario, hay asunción fáctica cuando se encuentra en el ámbito de dominio del sujeto la decisión relativa al cumplimiento del deber, y todo ello al margen de que formalmente ese sujeto tenga entre sus atribuciones la realización de la tarea en que consista el deber. Desde este punto de vista, en ocasiones podrá responsabilizarse de la infracción tributaria al administrador de hecho, o incluso al representante voluntario con representación formal o sin ella, cuando se ha producido una asunción fáctica del dominio. Hubiera sido preferible que la LGT hubiera llevado el principio de culpabilidad a sus últimas consecuencias, también de forma expresa en este ámbito de la prohibición de la responsabilidad por el hecho de otro.

e) La infracción tributaria se extingue por el fallecimiento del sujeto infractor, como consecuencia del principio de responsabilidad por el hecho propio y de personalidad de la sanción tributaria, lo que impide que pueda transmitirse esa responsabilidad a los sucesores de la persona física (art. 39.1 y 182. LGT). La responsabilidad de la persona jurídica disuelta se transmite a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el art. 40 LGT, esto es, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que le corresponda a cada uno.

## **5.- Principio de culpabilidad y no concurrencia de sanciones**

1.- El art. 180 LGT regula el *principio de no concurrencia*, concreción del principio «non bis in idem». La interdicción de incurrir en «bis in idem» comprende, en su vertiente material, la prohibición de la aplicación de múltiples normas sancionadoras, y en su faceta procesal, la proscripción de ulterior enjuiciamiento cuando el mismo hecho ha sido ya enjuiciado en un primer procedimiento en el que se ha dictado una resolución con efecto de cosa juzgada. Este principio, si bien no aparece expresamente reconocido en el texto constitucional, de acuerdo con reiterada jurisprudencia constitucional, ha de estimarse comprendido en su art. 25.1, en cuanto integrado en el derecho fundamental a la legalidad penal con el que guarda íntima relación (SSTC 2/1981, 154/1990, 204/1996, y 221/ 1997, entre otras). El «non bis in idem» supone la prohibición de un ejercicio reiterado del «ius puniendi» del Estado, que impide castigar doblemente tanto en el ámbito de las sanciones penales como en el de las administrativas, y proscribire la compatibilidad entre penas y sanciones administrativas en aquellos casos en los que adecuadamente se constate que concurre «*la identidad de sujeto, hecho y fundamento*» (ATC 355/1991). Así, si se constata el doble castigo por un mismo hecho, a un mismo sujeto y por idéntica infracción delictiva, tal actuación punitiva habrá de reputarse contraria al art. 25,1 CE, lo que también contradiría el principio de que la sanción debe ser adecuada a la gravedad de la culpabilidad, requiriéndose, en todo caso, la proporcionalidad entre la infracción y la sanción. Este principio o regla jurídica, por lo que concierne a la potestad sancionadora de las Administraciones públicas, se encuentra actualmente enunciado entre los que disciplinan el ejercicio de tal potestad, tal como recoge el art. 133 de la Ley 30/1992 de 26 noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

De acuerdo con lo anterior, el principio de no concurrencia excluye:

a) La *dualidad sanción penal y administrativa* por el mismo hecho. Como consecuencia de la incompatibilidad de sanciones penales y administrativas en los casos de que se den aquéllas identidades, cuando se haya iniciado una actuación administrativa en persecución de una infracción de esta clase, y durante el procedimiento se constate su posible ilicitud penal (por ejemplo, la Inspección tributaria aprecia la posible existencia de un delito fiscal), las autoridades administrativas deben abstenerse de continuar con el procedimiento y pasar el «tanto de culpa» a la jurisdicción penal que, en cualquier caso, es preferente (art. 180). Ahora bien, sólo se excluye la posibilidad de sanción administrativa en los casos en que el hecho se haya sancionado por la autoridad judicial, pudiéndose continuar el expediente sancionador en vía administrativa cuando no haya sido estimada la existencia de delito. Y en los casos en los que haya sido sancionado ya administrativamente un hecho constitutivo de infracción penal, conforme a doctrina contenida en la STC 2/2003, de 16.01, el órgano judicial penal – en el caso de sentencia condenatoria- debe tomar en consideración la sanción administrativa previamente impuesta para su descuento de la pena, evitando así un exceso punitivo.

b) La *dualidad de sanciones administrativas* por el mismo hecho, siendo posible la acumulación de sanciones en los casos del concurso real (art. 180.3), pero no en los casos de concurso de normas, esto es, cuando un supuesto de hecho es susceptible de ser calificado con arreglo a dos o más normas, pero una debe ser

aplicada con exclusión de las demás, por razones de especialidad, subsidiariedad o consunción (art. 180.2).

2. - Entre los límites que la potestad sancionadora de la Administración se encuentra la necesaria subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la Autoridad judicial. De esta subordinación deriva, entre otras exigencias, conforme ha declarado STC 2/03, 16.01, la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores, en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código Penal o las Leyes penales especiales, mientras la Autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ello. De acuerdo con este principio de preferencia de la jurisdicción penal, el procedimiento sancionador debe paralizarse desde el momento en que la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, en cuyo caso pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

El art. 180.1 LGT se refiere a la suspensión del procedimiento administrativo, y no solo al sancionador; y también el art. 150.4 LGT considera justificada la interrupción de las actuaciones inspectoras cuando se pase el tanto de culpa al Ministerio Fiscal o a la Autoridad Judicial, incluso antes de la liquidación. Se sigue, pues, el criterio establecido en La Instrucción 1/1999, de 16 de julio, de la Dirección del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (modificada parcialmente por la Instrucción 3/1999, de 4 de noviembre) que consideró que “El envío del expediente se realizará, (...), en el momento en que se aprecie la posible existencia de delito, con independencia de que tal apreciación se produzca durante la actuación de comprobación e investigación correspondiente a la cuota o durante el procedimiento sancionador”. Sin embargo, no existen razones para que la suspensión alcance también al procedimiento de liquidación. Pues, una cosa es poner en conocimiento del órgano competente para su persecución que han surgido indicios de la comisión de una posible infracción penal, tarea inaplazable cuando surja la *notitia criminis*, otra distinta que deba paralizarse el procedimiento de liquidación.

La suspensión debe afectar al procedimiento sancionador, en cuanto en él puede darse la identidad prohibida por el principio *non bis in idem*; pero la suspensión del procedimiento de liquidación, sin que ésta se hubiere practicado, no puede encontrar explicación en la vinculación de la Administración a la sentencia penal, pues dado el objeto del proceso penal la necesidad de respetar la cosa juzgada (STC Pleno 2/2003, de 16.01) se predica sólo de la cuestión relativa a la existencia del hecho. Pero no vincula a la Administración otras cuestiones tales como la determinación de la cuota defraudada, pues esta determinación lo sería a los solos efectos penales, en atención a lo dispuesto en el art. 10.1 LOPJ (“a los solos efectos prejudiciales”) lo que no debería incidir en las funciones que competen a la Administración tributaria para la exacción del tributo conforme a la capacidad

económica del sujeto, mediante el acto administrativo correspondiente, y susceptible de recurso por el interesado ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

La LGT ha reconocido que la Administración no pierde sus poderes de autotutela ejecutiva en el proceso penal (*vide* Disposición Adicional Décima), incluso podría llegarse a afirmar que tiene la facultad de autotutela también declarativa ejercitando el derecho a la reserva de la acción civil que le reconoce el art.109 CP. Y esta idea probablemente abre la posibilidad de que pueda continuar el procedimiento de liquidación sin suspensión por la incoación del procedimiento penal. La separación de procedimientos de liquidación y sancionador que impone la LGT (art. 208.1) hace viable esta consecuencia, y el principio *non bis in idem* sólo excluye la dualidad de sanciones, penal y administrativa, no la dualidad de actuaciones con diferente objeto, por lo que en puridad sólo debe suspenderse el procedimiento administrativo sancionador (art.180.1 LGT). No hay riesgo de contradicciones entre la sentencia penal y la resolución administrativa firme en el caso de continuación del procedimiento de liquidación, incluso después de haber agotado la jurisdicción contencioso-administrativa, en atención a los diferentes objetos procesales, y los diferentes conceptos de la cuota defraudada y la cuota tributaria devengada.

3.- No establece la Ley las consecuencias jurídicas en el caso de que se haya vulnerado la preferencia de la jurisdicción penal establecida en el art.10 de la LOPJ y se haya comportado la Administración tributaria de modo contrario a lo establecido en el art. 180 LGT.

Es cierto que la lesión del principio *non bis in idem* únicamente se produciría únicamente en el caso de sentencia penal por los mismos hechos, pues sólo en ese caso habría materialmente dualidad de sanciones. Y como ha reconocido el TC en la STC de Pleno 2/2003, de 16 de enero, la legislación no prevé expresamente solución para los casos en los que la Administración no suspenda el expediente administrativo, estando un procedimiento penal abierto, declarando que sólo al legislador corresponde establecer los mecanismos normativos de articulación del ejercicio de la potestad punitiva por la Administración y por la jurisdicción penal para evitar la reiteración sancionadora y contemplar las consecuencias que deriven de su incumplimiento.

Consideramos que cuando la Administración continúa las actuaciones inspectoras hasta incluso la imposición de sanción, en realidad expresa *una renuncia al ejercicio de la acusación particular en el proceso penal. Pues resulta paradójica su personación a través del Abogado del Estado, manteniendo su actuación en virtud de la autotutela que le otorga el ordenamiento jurídico*, lo que supone un desdoblamiento de la Administración impetrando a la vez la tutela de los Tribunales penales sin renunciar a su autotutela de un modo claramente incompatible. En ese caso, la consecuencia jurídica en el ámbito procesal debería ser, o la nulidad de la actuación administrativa, o la declaración de renuncia a la acusación particular en el proceso penal, sin perjuicio de las consecuencias inherentes a la vulneración del principio *non bis in idem* en su caso pueda producirse.

### III. INTERPRETACIÓN RAZONABLE DE LA NORMA Y RIESGO PERMITIDO EN EL DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO

La cuestión de la interpretación razonable de la norma puede estudiarse como un problema objetivo de tipicidad o como un problema de error de prohibición.

#### 1.- Interpretación razonable de la norma y riesgo permitido

Desde un punto de vista objetivo relativo a la tipicidad, cuando el sujeto que practica una autoliquidación ha interpretado la norma tributaria de un modo razonable se excluye su responsabilidad porque el Derecho tributario, al poner en manos del contribuyente la carga de autoliquidar, sin exigencia de conocimientos fiscales específicos, tolera el riesgo de equivocación, siempre que se contenga dentro de determinados márgenes de error, que la autoliquidación no sea manifiestamente errónea a los ojos de un observador objetivo. De este modo, sólo serían relevantes para el Derecho administrativo sancionador aquellos comportamientos jurídicamente desaprobados, los que no se contengan dentro de los márgenes de error permitidos por el Derecho. Por el contrario, cuando la autoliquidación es explicable objetivamente (esto es, resulta razonable en atención a los conocimientos particulares exigibles al ciudadano medio) entonces no existe infracción de la norma, el hecho es atípico.

Conforme a este pensamiento, ya consolidado en la dogmática penal, cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma la exención de responsabilidad criminal no se debe a que se excluya la culpabilidad (como elemento de la infracción), la posibilidad de reproche de un hecho injusto, sino a que desaparece precisamente la relevancia típica del comportamiento, excluyendo ya la responsabilidad en el estadio previo de la tipicidad. Y un comportamiento atípico, a diferencia de un comportamiento antijurídico pero no culpable, no es contrario a Derecho, no infringe norma alguna, sin perjuicio de la obligación tributaria que proceda exigir.

Y, además, situando el problema en el ámbito de la tipicidad, corresponde a la Administración sancionadora probar de modo suficiente que la interpretación de la norma es arbitraria o irrazonable. No debería bastar, por tanto, la fórmula rituarial que emplea la Inspección con frecuencia para fundamentar la procedencia de la infracción tributaria consistente en que “no existe una interpretación razonable de la norma”. En cuanto elemento que afecta a los elementos típicos de la infracción, el derecho a la presunción de no responsabilidad exige de la Administración una motivación suficiente acerca de que la interpretación es manifiestamente errónea. En este sentido ha declarado el Tribunal Supremo, en importante Sentencia de 9 de diciembre de 1997, lo siguiente:

*“ (...) para que la Administración tributaria pueda sancionar por el tipo definido en el artículo 79.a) de la Ley General Tributaria en los casos de obligada autoliquidación, en la versión de dicho precepto introducida por la*

Ley 10/1985, y aun la derivada de la reforma llevada a cabo por la Ley 25/1995, y, en general, por los tipos que hacen hoy referencia a declaraciones inexactas o incorrectas -siempre, e importa resaltarlo, en supuestos de autoliquidación impuesta al sujeto pasivo- *es lógico exigir que la declaración-liquidación sea tan manifiesta e injustificadamente errónea como para calificarla de inexistente*. Sería contrario a toda lógica que la Ley atribuyera al sujeto pasivo la facultad de interpretar, en relación con el caso concreto a él aplicable, el ordenamiento tributario y, tras una interpretación razonada y razonable de su parte, pudiera imponérsele una sanción por no haber ingresado una deuda tributaria que sólo con posterioridad a la discrepancia técnica de la Administración era posible concretar, o que, igualmente, pudiera sancionársele por inexactitudes o defectos de la misma naturaleza en la declaración que hubiera precedido a la propia liquidación”

## **2.- Interpretación razonable de la norma y error invencible de prohibición**

1.- A diferencia de los casos en los que una interpretación razonable de la norma sitúa el comportamiento dentro los límites del riesgo permitido, la jurisprudencia no da solución adecuada a otro supuesto, que a menudo se confunde con el anterior o simplemente se ignora: los casos en los que, no siendo razonable la interpretación dada por el sujeto a la norma, no obstante subjetivamente cree el sujeto que es la interpretación adecuada. Es propiamente un caso de error que afecta a la culpabilidad, disminuyéndola generalmente, salvo caso de ceguera jurídica. *La valoración de si el error era o no vencible no puede realizarse en términos puramente objetivos, a diferencia de la valoración sobre la razonabilidad de la interpretación de la norma*. Es posible incluso que siendo irrazonable la interpretación dada por el sujeto, en el caso particular, el error deba ser calificado de invencible en atención a las circunstancias particulares del sujeto, y, por tanto, con exclusión de toda responsabilidad.

Por ello, *afirmar la responsabilidad tributaria en todo caso en el que la interpretación de la norma sea irrazonable objetivamente equivale a presumir la responsabilidad individual. Y eliminar del debate la posibilidad de un error invencible más allá de los casos del problema de la interpretación razonable de la norma supone mutilar indebidamente el principio de culpabilidad*.

2- Por otro lado, no puede deducirse sin más la evitabilidad del error de la circunstancia de que el obligado tributario no haya formulado consulta tributaria, o de la posibilidad en abstracto de disponer de un asesoramiento especializado. Cuándo el obligado tributario debe acudir a fuente jurídica fiable o asesoramiento dependerá de cada caso. La evitabilidad del error depende en primer término de que el autor haya tenido *razones* para pensar en la antijuricidad y , en segundo término, la *posibilidad* de esclarecer la situación jurídica. Las razones para pensar en la antijuricidad deben referirse a *circunstancias del hecho* que proporcionan al autor un *indicio de posible antijuricidad*, y ello dependerá de si el error recae sobre normas tributarias elementales o sobre normas no fundamentales. Si existiendo el motivo y la

posibilidad de conocer la situación jurídica, el autor no recaba información, el error será entonces evitable. Pero en los casos en los que, no habiendo duda acerca del alcance de la norma, se ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la misma, según criterio de un observador objetivo en la situación jurídica del obligado tributario, la circunstancia de que la interpretación alternativa asumida por la Administración sea otra no implica de suyo responsabilidad tributaria. La Administración en ejercicio de sus facultades de autotutela puede interpretar la norma (art.12) y calificar el hecho (art.13) de forma autónoma a como lo ha hecho el contribuyente; pero cuando hay una diferencia de criterio razonable, entonces la última palabra la tienen los Tribunales, como ha dicho gráficamente la STS 13.10.99. Y precisamente por ello, incluso puede sostenerse que es legítimo discrepar del criterio de la Administración a pesar de haberse manifestado en comunicaciones o publicaciones, o incluso consultas, sólo vinculantes para la Administración, siempre que se mantenga la actuación dentro de los límites de razonabilidad, apreciados por el Juez.

3.- A menudo se hace responsable al obligado tributario porque “tenía o debía tener asesoramiento especializado” y por ello no debió errar en la interpretación de la norma. Esta afirmación, leída con frecuencia en múltiples resoluciones del TEAC, encierra una gran contradicción dogmática: cuando el obligado tributario, consciente de la complejidad de la normativa tributaria, ha recabado asesoramiento especializado, y recibido ha confiado en la solvencia de la fuente jurídica y se ha comportado en consecuencia, su error es invencible, y, en consecuencia, no puede reprochársele haber presentado una liquidación basada en una interpretación errónea y no razonable de la norma.

Aún no se ha profundizado en la teoría de la infracción tributaria en la problemática de la delegación, y en relación con ella con la vencibilidad del error. El obligado tributario se exonera de responsabilidad contratando un profesional capaz, idóneo para la prestación del servicio contratado, y proporcionándole los medios precisos para que esa prestación del servicio tenga lugar. La información recibida de fuente jurídica confiable, aunque proceda de un consejo erróneo, excluye la responsabilidad tributario del obligado tributario. En otro caso debería demostrarse que concurrió *culpa in eligiendo* por parte del sujeto pasivo, como base de su propia negligencia; pero considerar que el error es vencible con el solo argumento de que el obligado tributario asumió como bueno el consejo erróneo del profesional especializado encierra una clara vulneración del principio de culpabilidad en su dimensión de la prohibición de la responsabilidad por el hecho de otro.

#### **IV. LA PRESUNCIÓN DE NO RESPONSABILIDAD EN EL DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO**

1.Los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, si bien la recepción de los

principios constitucionales del orden penal por el Derecho administrativo sancionador no puede hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza. Así lo declaró la STC 246/1991 y constituye hoy doctrina consolidada.

Conforme al art. 137 LRJAP, los procedimientos sancionadores respetarán la *presunción de no existencia de responsabilidad* administrativa mientras no se demuestre lo contrario; y el art. 33 LDGC extendió este derecho de forma expresa al ámbito tributario como “presunción de buena fe”. Principio de presunción de inocencia que como declaró tempranamente el TC ( STC 08.03.95) no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución tanto administrativa como jurisdiccional que se base en la condición o conducta de las personas de cuya apreciación derive un resultado sancionatorio o limitativo de sus derechos. Ello implica imponer al órgano sancionador la carga de la prueba de la responsabilidad, sin perjuicio del valor probatorio de las actas y denuncias formuladas por los funcionarios a quienes se reconoce la condición de autoridad. Esta cuestión fue objeto de análisis por el TC a propósito del valor de las actas extendidas por la Inspección de Tributos en la STC 76/1990, de 26.04, declarando que no existe una presunción legal que dispense a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados, no pudiendo interpretarse que la LGT establezca una presunción de veracidad o certeza de los documentos de la Inspección. En igual sentido se pronunció sobre las actas de la Inspección de Trabajo ( ATC 7/1989, de 13 de enero). Pero a diferencia de lo que establece, por ejemplo, el art. 297 LECrim. para el atestado, las Actas o denuncias de funcionarios administrativos que tengan reconocida la condición de autoridad no tienen un simple valor de denuncia sino que constituyen un elemento probatorio más en el procedimiento sancionador junto a los que pueda aportar el propio administrado, a valorar por el órgano sancionador según la regla de libre valoración de la prueba, sin perjuicio del control ulterior de los Tribunales contencioso-administrativos.

Como consecuencia de estos principios la jurisprudencia ha entendido que no son ejecutivas las sanciones tributarias mientras no se haya dictado resolución firme en vía jurisdiccional. Hasta entonces no procede adoptar medida alguna de suspensión, pues la *no ejecutividad de las sanciones* determina la innecesariedad de afianzar su importe, pues no hay nada que suspender (art. 232).

2. – Las anteriores reflexiones permiten concluir que el respecto de este derecho no se encuentra aún garantizado en el ordenamiento jurídico tributario. La confusión conceptual que padece la Administración tributaria con frecuencia, entremezclando aspectos que pertenecen a la tipicidad de la infracción con elementos propios del juicio ulterior de la culpabilidad, conduce en la práctica a la imposición de sanciones presumiendo la culpabilidad del infractor, o, al menos invirtiendo las reglas de la carga de la prueba en cuanto a las exigencias probatorias de la responsabilidad.

No hemos logrado aún huir del automatismo en la imposición de la sanción tributaria. Y se encuentran graves fisuras en el principio de culpabilidad aplicado a la infracción tributaria. Se confunde lo objetivo con lo subjetivo, la interpretación razonable (que por definición no es errónea) con el error; lo atípico con lo inculpable; la negligencia con el error de prohibición; no se distingue el dolo y la imprudencia en la determinación de la pena; no se distingue entre el error de prohibición que disminuye la culpabilidad y la ceguera jurídica; se fija un marco sancionatorio inflexible e inadaptable a las posibles causas de disminución de la culpabilidad; no se disponen criterios claros para distinguir la vencibilidad e invencibilidad del error; etc. La responsabilidad tributaria no puede depender del oscuro panorama conceptual y resulta precisa una aplicación razonable del principio de culpabilidad y de (todas) sus exigencias materiales.