



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho
Grado en DERECHO

La culpabilidad en las infracciones tributarias.

Presentado por:
ANDREA CASADO RUIZ

Tutelado por:
SUSANA ANÍBARRO PÉREZ

Valladolid, 21 de Junio de 2021

RESUMEN

A lo largo de los años siempre ha habido controversia sobre la consideración o no del elemento subjetivo, que es la culpabilidad, en materia tributaria. El primer problema que se planteó fue sobre el reconocimiento de este en los diferentes textos legales como son la Constitución española y en las diversas reformas que ha sufrido la LGT que se han sucedido hasta la época, ya que ninguno de ellos contenía una redacción explícita que despejara las dudas sobre la necesidad de utilización de este principio de culpabilidad en esta rama del derecho. Sin embargo, estos obstáculos fueron superados gracias al cambio de mentalidad por parte de la doctrina y la jurisprudencia permitiendo el paso a la utilización de la teoría de la responsabilidad subjetiva en sus sentencias, lo que trajo como consecuencia la nueva necesidad de establecer una serie de criterios generales que permitieran la identificación de los elementos de la culpabilidad como son el dolo y la culpa, pues esta teoría coloca a dicho principio colocando a este principio en un lugar principal llegando incluso al punto de que sin su presencia no es posible la imposición de una sanción en materia tributaria.

PALABRAS CLAVE: Principio de culpabilidad, Derecho penal, Derecho administrativo sancionador, dolo, imprudencia, sujeto, conducta, elemento subjetivo, reformas.

ABSTRACT

Along the years had always been controversy about the topic of take into account or not the subjective element, which is the guiltiness, in the fiscal aspect. The first problem setted out was its acknowledgement in the differents legal texts as the Spanish Constitution and the LGT, which has suffered numerous changes, because of the fact anyone of those texts included, and still has not done it, an explicit composition of the need to use the guiltiness principle. However this obstacules were way over thanks to the change of the way of thinking of the doctrine and the jurisprudence. This fact made posible the use of the subjective responsibility theory which main conseuence was the necessity to create new general standars for identifying guiltiness elements, which are malice and imprudence, because this theory bring the principle, that we are talking about, to a central position making it essential for punishment the individual behaviour.

KEY WORDS: Guiltiness principle, penal law, disciplinary administrative law, malice, imprudence, individual, behaviour, subjective element, changes.

ÍNDICE.

INTRODUCCION	7
CAPÍTULO I: CONSIDERACIONES PREVIAS.....	9
1.1 Las relaciones entre el Derecho administrativo sancionador y el Derecho penal: la identidad ontológica entre delitos e infracciones.....	9
1.1.1 Teorías doctrinales enfrentadas.....	9
A) Ius puniendi único.....	11
B) Autonomía del Derecho administrativo sancionador.....	13
1.1.2 Valoración crítica.....	17
1.1.3 Adopción de la teoría del ius puniendi único por la jurisprudencia española.....	19
1.2 La recepción del principio de culpabilidad en las infracciones tributarias...22	
1.2.1 Reconocimiento constitucional del principio de culpabilidad.....	23
1.2.2 Del postulado teórico de la responsabilidad objetiva a la admisión del principio de culpabilidad.....	25
CAPÍTULO II: EL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD EN LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA.....	31
1.1 La regulación de la culpabilidad en la vigente Ley General Tributaria.....	31
1.2 Significado y contenido del principio.....	35
1.2.1 El elemento subjetivo de la infracción.....	35
1.2.2 Diferente concepción del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Penal y el Derecho administrativo sancionador.....	38
1.2.3 Formas de culpabilidad.....	41
A) El dolo.....	42
B) La culpa o imprudencia.....	46
1.3 Causas de exclusión de la responsabilidad por infracción tributaria.....	51
1.3.1 Principio de personalidad.....	51
1.3.2 Principio de responsabilidad.....	53
1.3.3 Causas de exclusión de la responsabilidad.....	57

CAPÍTULO III: LA PRUEBA DE LA CULPABILIDAD EN LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS	65
1.1 Derecho a la presunción de inocencia.....	65
1.2 Carga de la prueba de la culpabilidad.....	67
1.3 Prueba de la culpabilidad en sentido estricto.....	73
CONCLUSIONES	79
BIBLIOGRAFIA.....	83

INTRODUCCIÓN

Aunque hoy en día el término culpabilidad no es extraño para la mayoría de las personas y todas nos podrían dar una acertada concepción de este, es cierto que su definición se ha visto envuelta de problemas en cuanto a su utilización y consideración en áreas propias del Derecho, como son el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador.

Y es que, como se pone de manifiesto en el Capítulo I de este trabajo, el principio de culpabilidad ha sido uno de los grandes quebraderos de cabeza durante los últimos años, sobre todo en el área de Derecho tributario, ya que la aplicación de este principio en esta materia siempre ha sido objeto de controversia por considerarse un principio propio del Derecho penal. Para resolver esta cuestión surgieron dos teorías doctrinales, cada una de ellas predominantes en distintos momentos, la primera, la teoría del Ius puniendi único, que pretendía conseguir la aplicación de las garantías penales en el ámbito de la potestad sancionadora de la Administración, y la segunda la teoría que defendía la autonomía del Derecho administrativo sancionador, de tal forma que esta fuera considerada una rama independiente tanto del Derecho penal como del propio Derecho administrativo propiamente dicho.

La jurisprudencia española optó por la utilización de la teoría del Ius puniendi único del Estado afirmando por tanto la identidad ontológica entre delitos e infracciones y permitiendo la aplicabilidad del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho tributario.

Sin embargo, aunque la jurisprudencia optara por la utilización de esta teoría, la recepción del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho tributario no fue una cuestión fácil, dado que es un principio que no se encuentra explícitamente reconocido ni en la Constitución Española, ni en la LGT, lo que propició que durante mucho tiempo el postulado por el que la doctrina se decantaba fuese que la simple responsabilidad objetiva podía dar lugar a una infracción.

No obstante, como se pone de relieve en el Capítulo II, con el tiempo se dio un giro en esta percepción, admitiéndose que el principio de culpabilidad se encuentra implícitamente contenido tanto en la Constitución en su artículo 25, como en el artículo 183

de la vigente LGT, dejando a un lado las teorías de la responsabilidad objetiva para dar paso a la admisión de la responsabilidad subjetiva en el ámbito tributario.

Una vez admitida la aplicabilidad de los principios del orden penal e integrado el principio de culpabilidad en el ámbito tributario, llega el momento de hacer referencia a su significado y contenido, pues su aplicación dista de la que se le otorga en materia de Derecho penal, manifestándose el principio de culpabilidad en dos expresiones el dolo y la culpa o imprudencia, las cuales tienen diferente consideración e importancia dependiendo del área del derecho en la que nos encontremos.

De tal forma que existirán diferencias en cuanto a la consideración del principio de culpabilidad en el orden penal y en el administrativo sancionador y por lo tanto nos encontraremos con una consideración específica de sus manifestaciones, el dolo y la imprudencia, en Derecho tributario. Por lo que cuando tengamos que hacer frente al examen de la concurrencia o no de los factores que determinan que se haya producido una infracción tributaria, por un sujeto responsable de la comisión del ilícito, y a este se le califique culpable, tendremos que tener en cuenta la concepción que se sigue en cuanto al principio de culpabilidad en el Derecho tributario para poder determinar si esa conducta es o no sancionable, lo que dependerá de que al sujeto se le califique o no como culpable pues en el Derecho tributario hay determinadas circunstancias que eximen al autor del hecho de toda culpabilidad y por lo tanto de la sanción que acarrearía la conducta que ha realizado.

De lo cual deducimos la importancia del principio de culpabilidad pues al fin y al cabo es el que nos permitirá derivar la “sancionabilidad” de la conducta, siendo la Administración, como se aborda en el Capítulo III, la encargada de probar la culpabilidad del sujeto en la comisión de la infracción, de tal manera que permita desvirtuar la presunción de inocencia de la que goza el sujeto por ser la misma un derecho fundamental reconocido en la Constitución.

Vemos entonces cómo el principio de culpabilidad desarrolla un papel principal en materia de infracciones tributarias, siendo, en definitiva, estas cuestiones que acabamos de exponer el objeto de estudio de este trabajo, en el cual, siguiendo el método de investigación propio de la ciencia jurídica, se abordan los aspectos más relevantes del tema objeto de estudio.

CAPÍTULO I: CONSIDERACIONES PREVIAS

1.1 Las relaciones entre el derecho administrativo sancionador y el derecho penal: la identidad ontológica entre delitos e infracciones.

Para explicar la identidad ontológica que existe entre los delitos y las infracciones administrativas vamos a tratar diversos aspectos que nos van a ayudar a comprender la postura adoptada por los tribunales españoles, las críticas a la misma y las similitudes que nos llevan a predicar esta identidad.

Para ello, lo primero que vamos a tratar será la exposición de las teorías opuestas que se han desarrollado en el tiempo y que llegan a la actualidad, la naturaleza jurídica de las infracciones y de los delitos y la postura de los tribunales españoles.

1.1.1 Teorías doctrinales enfrentadas.

Esta relación entre el ilícito penal y el ilícito administrativo, es decir, entre los delitos y las infracciones, siempre ha sido una cuestión que ha producido un gran debate desde el punto de vista dogmático.

El Derecho administrativo suele ser definido como un derecho especial formado por un equilibrio entre los privilegios de la Administración y de las garantías de los ciudadanos.¹

Dentro de estos poderes o privilegios propios del Derecho administrativo destaca la potestad sancionadora de la Administración. Este es un poder por medio del cual la Administración puede imponer sanciones a los particulares por la vulneración de los preceptos tipificados como infracción administrativa por una norma dentro de lo que sería el ordenamiento jurídico.

¹ Esta definición de derecho administrativo pertenece a un artículo escrito por CAMPOS, TOMÁS CANO. "Derecho administrativo sancionador". *Revista Española De Derecho Constitucional*, JSTOR, no. 43, 1995, págs. 339–348.

El uso de esta potestad sancionadora se ha incrementado en los últimos tiempos, aunque su legitimidad haya sido, y sigue siendo, una cuestión muy discutida. Pues al fin y al cabo el Derecho administrativo es una rama del derecho que ha sido históricamente considerado como una rama organizadora, controladora de la organización, funcionamiento, poderes y deberes de la Administración pública, así como sus relaciones con otros sujetos. Mientras que esta potestad sancionadora ha sido siempre relacionada con una función ejecutiva, ejecutar una sanción en cuanto se ha demostrado la infracción de una norma, concepto que nos evoca más a una rama del Derecho penal.

Por lo que ya podemos avistar con esta pequeña introducción el dilema en el que nos encontramos, pues la Administración pública está regida por este Derecho administrativo dentro del cual nos encontramos con esta potestad sancionadora pero que realmente parece más propia del Derecho penal. Y es aquí cuando empiezan las preguntas sobre lo que debe o no considerarse infracción o delito, sobre los principios que se van a utilizar en esta materia, si debería considerarse o no una rama del Derecho autónomo, si es posible aplicar por analogía los principios del derecho penal a este derecho sancionador de la administración, etc...

Así, para abordar esta cuestión y llegar a la identidad ontológica de los delitos y las infracciones es necesario que respondamos a estas preguntas y expliquemos las dos teorías que han primado en este ámbito.

Por un lado, nos encontraremos con la teoría que adopta la mayor parte de la jurisprudencia y la doctrina, y como veremos en las sucesivas partes del trabajo es la que se adopta y rige hoy en día en España, que es la teoría del Ius puniendi único y, por otro lado, su opuesta, cuyo máximo representante es el profesor Nieto García, que intenta transmitir la idea de que el Derecho administrativo sancionador es autónomo e independiente, tanto del Derecho administrativo como del Derecho penal.

Como es de esperar, optar por una teoría o por la otra nos deparará consecuencias a la hora de la interpretación del régimen tributario sancionador.

A) Ius puniendi único.

Cuando hablamos del Ius puniendi nos estamos refiriendo a la facultad sancionadora del Estado, la cual está compuesta en la actualidad por el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador. Con esta teoría lo que se intenta conseguir es la aplicación de las garantías penales en el ámbito de la potestad sancionadora de la Administración.

Uno de los primeros precedentes de esta corriente fue el planteamiento de SAINZ DE BUJANDA sobre la cuestión de si las infracciones tributarias pertenecen al ámbito de las infracciones criminales².

Desarrollando la teoría, la conclusión a la que llegaba era la de afirmar esa identidad ontológica entre los delitos y las infracciones, por un lado, y entre las penas y las sanciones, por otro, para concluir que los principios que rigen el Derecho penal eran aplicables al ámbito de las infracciones administrativas.

Lo que SAINZ DE BUJANDA pretendía era conseguir una aplicación analógica de los principios del sistema penal en el ámbito de las infracciones tributarias, manteniendo esa identidad ontológica entre infracciones y delitos, sosteniendo que la naturaleza jurídica de ambos es la misma.

Cabe destacar que este planteamiento de SAINZ DE BUJANDA fue gestado en la época de 1961, por lo que debemos tener en cuenta dos aspectos: el primero, que dicho planteamiento es anterior al nacimiento de la vigente Constitución española, la cual sabemos que ha modificado los postulados jurídicos que había entonces, modificando de la misma forma la importancia de la potestad sancionadora; y el segundo, que dicha postura estaba condicionada por la regulación que estaba vigente entonces. A pesar de estos dos aspectos su teoría aporta un gran razonamiento lógico del tema en cuestión y por ello ha sido empleada como soporte dogmático para la gestación de la teoría del Ius puniendi único del Estado.

² En este sentido, LÓPEZ LÓPEZ, HUGO, *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Aranzadi, primera edición 2009, pág. 28.

Primero, porque le reconoce la posibilidad de imponer sanciones y segundo porque esa potestad sancionadora está sometida a una serie de limitaciones para garantizar los principios del Estado de derecho.

Pero, aunque se predique esta identidad entre delitos e infracciones tributarias, y nos permita aplicar de una forma analógica los principios del Derecho penal al Derecho administrativo sancionador, esta teoría no es ajena a los problemas. Pues al fin al cabo, aunque se quiera predicar esta identidad ontológica también habrá que realizar una delimitación del ámbito de aplicación de estos derechos, al tiempo que tendremos que puntualizar que esta aplicación analógica de los principios penales tendrá que realizarse con una serie de matices, pues no es lo mismo la aplicación del principio de legalidad el ámbito penal que en el administrativo sancionador, aunque el artículo 25 de la Constitución lo predique idénticamente para ambos. Es decir, una vez que predicamos esta identidad necesitamos realizar una delimitación entre delitos e infracciones administrativas.

Esta delimitación del ámbito de aplicación de los derechos ha sido una cuestión controvertida cuyo punto de máximo interés para resolverla se ha basado en la distinción del bien jurídico protegido. Para resolver este asunto de la teoría y conseguir su mayor desarrollo, vamos a seguir la línea apuntada por GARCÍA AMADO ³ en su obra *Sobre el ius puniendi: su fundamento, sus manifestaciones y sus límites* y es que esta cuestión se resuelve realizando un reparto de los bienes jurídicos protegidos utilizando el siguiente criterio objetivo: el Derecho penal protege bienes jurídico-penales y el Derecho administrativo sancionador ampara bienes de otro tipo. Por lo que, aunque se realice esta identidad entre delitos e infracciones administrativas, no lleva per se a la inexistencia de diferencias entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador.

Así, esta distinción se ha realizado por la dogmática española actual mediante un criterio cuantitativo, es decir, distinguiendo entre la gravedad de los ilícitos; por lo que los más graves serán merecedores de la protección del Derecho penal y los que tengan una ilicitud menor serán merecedores de la protección del Derecho administrativo sancionador. Sin embargo, esta diferenciación no es absoluta, pues, aunque este criterio se cumple en la

³ GARCÍA AMADO, J.A, “Sobre el ius puniendi: su fundamento, sus manifestaciones y sus límites”, *Documentación Administrativa*, núm 280-281, 2008, pág. 36.

mayoría de las situaciones, hay ilícitos tipificados por el Derecho administrativo sancionador que parece que serían merecedores de encontrarse tipificados en el Derecho penal. Esta situación obligó a que además de este criterio cuantitativo, que es el que predomina, se tuvieran que usar también una serie de criterios cualitativos, basados en que la valoración de dichos bienes jurídicos protegidos y la gravedad de las penas van aparejadas a los mismos, se realizará por el legislador, que será la representación del efectivo ejercicio del principio de legalidad y permitirá a su vez despejar las dudas residuales planteadas por los criterios cuantitativos.

Por lo tanto, podremos decir que el éxito de esta teoría entre la doctrina y la jurisprudencia; a lo que se aludirá en los siguientes apartados del trabajo, radica en la combinación de dos postulados.

El primero de ellos, que predica que las garantías serán sustancialmente idénticas para el ciudadano en ambos sistemas, pues no hay ninguna diferencia entre sanciones penales y administrativas que sirva como razón para disminuirlas en el ámbito de las sanciones administrativas.

Y el segundo de ellos, sería ligar a la pureza del principio democrático la legitimidad del juicio del legislador a la hora de calificar en una u otra categoría los ilícitos. Asentándose por tanto el criterio cualitativo en que la decisión legislativa, mero ejercicio de una función normativa y formal, se convierte en decisión legítima por ser decisión de la sociedad a través de los cauces de la soberanía popular dentro de los límites constitucionalmente impuestos ⁴.

B) Autonomía del Derecho administrativo sancionador.

Como máximo defensor de esta teoría nos encontramos con Nieto García, que realiza una crítica a la teoría del *Ius puniendi* único del estado y propone la autonomía, así como la emancipación del Derecho administrativo sancionador respecto del Derecho penal y del propio Derecho administrativo. Este autor intenta buscar un Derecho administrativo

⁴ GARCÍA AMADO. J.A., “Sobre el *ius puniendi*: su fundamento, sus manifestaciones y sus límites”, *ob.cit.*, pág. 38 y 39.

sancionador que sea para las infracciones administrativas lo que el Derecho penal es para los delitos.

Su tesis es que la elaboración de este Derecho administrativo sancionador debe ser realizada con los materiales y técnicas propias del Derecho administrativo del que forma parte y sobre la base de la Constitución y del Derecho público estatal y no desde la transposición automática de los principios del Derecho penal aunque estos sean un punto de referencia ineludible, ya que tienen una mayor maduración dogmática, y cuya aplicación deberá hacerse de una forma matizada, pues no todos los principios penales son aplicables en este ámbito⁵.

NIETO GARCÍA defiende que, aunque la teoría del *ius puniendi* único pretenda afirmar esta identidad ontológica, no garantiza una regulación similar de ambas. Así, estos matices que hemos mencionado en la explicación de la teoría del *ius puniendi*, así como los elementos cuantitativos y cualitativos que debemos tener en cuenta para su aplicación, constituyen la incongruencia de esa pretensión de tesis de aplicación analógica de los mismos, siendo para él los principios aplicables los propios del Derecho público estatal, constituyendo así un régimen propio.

El bloque central del Derecho administrativo sancionador es el principio de legalidad, algo propio del Derecho constitucional no del penal. Por lo que hay una diferencia fundamental en la tipicidad de las sanciones y las infracciones. Para explicarlo Nieto toma como punto de partida la distinción entre normas primarias y secundarias. Estas normas primarias serían la materia normativa coincidente para distinguir los ilícitos, es decir esta norma primaria nos indica que estamos ante la constitución de un hecho delictivo siendo la norma secundaria la que nos regula la imposición de la determinada sanción de distinto tipo, ya sea penal o administrativa. Destacando así la idea de que el Derecho Administrativo sancionador, no está subordinado al Derecho penal, sino que toma en préstamo los instrumentos que le proporciona el Derecho penal sencillamente porque le son útiles por causa de su maduración más avanzada y de su superioridad teórica⁶.

⁵ CANO CAMPOS, TOMÁS, “Derecho administrativo sancionador”, *ob.cit.*, págs., 339–348.

⁶ NIETO GARCÍA, ALEJANDRO, *Derecho administrativo sancionador*, Tecnos S.A, quinta edición del 2011, pág. 81.

Por lo que este principio de legalidad consagrado en el artículo 25 de la Constitución Española, propio del Derecho Constitucional, gozará de una serie de peculiaridades en cuanto a su aplicación en el Derecho administrativo sancionador.

La primera peculiaridad a la que NIETO GARCÍA hace referencia es el elemento denominado como *garantía formal o reserva legal*. Este elemento determina el alcance de la intervención del reglamento ante los tipos penales en blanco. Estos tipos penales en blanco se encuentran localizados en el Código penal, pero remiten su contenido a la regulación general de las normas tributarias, existiendo una colaboración entre ambos reglamentos, el penal y el administrativo sancionador.

La segunda peculiaridad a la que hace referencia es el denominado como *mandato de tipificación*. Este concepto se refiere a la propia tipificación de la conducta que lleva aparejada la atribución de una sanción.

Pero NIETO GARCÍA se encuentra con un problema y es que ante estas dos afirmaciones que realiza de las peculiaridades a tener en cuenta ante la aplicación del principio de legalidad en el Derecho administrativo sancionador parece que está admitiendo la doble tipificación de estos ilícitos, lo que podría dar lugar a una infracción del principio de *non bis in idem*. Para resolver este problema recurre a las técnicas concursales propias del Derecho penal, considerando aplicables el concurso de leyes y el concurso de infracciones técnicas que en realidad ya están siendo introducidas en el propio Derecho administrativo sancionador.

Además del principio de legalidad, cobra también una gran importancia en esta teoría de autonomía del Derecho administrativo sancionador el principio de culpabilidad, pues es el elemento subjetivo de la infracción administrativa. Según NIETO GARCÍA está compuesta de tres elementos esenciales: la diligencia debida, la buena fe y el riesgo. Los cuales deben ser tratados de acuerdo con una concepción diferente a la aplicable al Derecho penal.

Así, mientras en Derecho penal la diligencia debida se refiere a la conocida frase de que el desconocimiento de la norma no exime de su no cumplimiento, en materia de infracciones administrativas esto sería casi imposible pues el número de ilícitos tipificado es

inabarcable en consideración con los ilícitos penales considerados más breves y conocidos por todos.⁷

Por lo que nos encontramos con una diferencia fundamental en cuanto a la diligencia debida, pues mientras que el ámbito penal podríamos decir que el conocimiento de las conductas tipificadas como delito se presume de todos los sujetos, en los casos de comisión de infracciones administrativas se pone de manifiesto la necesidad de examinar las circunstancias personales del autor, así como su condición de profesional, debido a que en ocasiones esta naturaleza del sujeto infractor se configura como requisito para la comisión de determinados ilícitos.

Otro elemento que debemos tener en consideración es la buena fe, pues este aspecto es de gran importancia a la hora de delimitar la responsabilidad del autor. En materia penal la buena fe está más relacionada con el propio procedimiento, pues al fin y al cabo los tribunales crean, mediante lo que establecen en sus sentencias, una serie de principios de actuación que son los que se consideran a partir de estos momentos correctos en el procedimiento, dicho en otras palabras, en el ámbito penal la buena fe del sujeto se valora una vez que el procedimiento se ha iniciado. Mientras que en el plano administrativo esta buena fe toma una consideración plena, pues juega un papel fundamental ya que se valora no solo en el propio procedimiento como en el ámbito penal sino también cuando se ha cometido el ilícito conectándose con el juicio de imputación del sujeto. Esto es así debido a la diferencia del concepto de culpabilidad que existe entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador.

Llegamos al último elemento que NIETO GARCÍA considera importante que es al que califica como riesgo. Este riesgo hace referencia al daño potencial establecido en las acciones u omisiones tipificadas que conforman los ilícitos. En este ámbito predominan las llamadas infracciones formales, que son aquellas constituidas por una simple omisión o comisión antijurídica que no precisa ir acompañada de un resultado lesivo⁸. Por lo que este criterio de distinción referente a la culpabilidad destaca que mientras que los ilícitos penales son esencialmente de resultado, en los ilícitos administrativos nos encontramos una mayor

⁷ Seguimos la línea de argumentación en materia de explicación de los tres elementos fundamentales para NIETO GARCÍA en el ámbito de la culpabilidad que encontramos en LÓPEZ LÓPEZ, HUGO, *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, ob.cit, págs. 34-45

⁸ NIETO GARCÍA, ALEJANDRO, *Derecho administrativo Sancionador*, ob.cit, págs. 349 a 352.

variedad pues nos encontraremos también con dichos ilícitos de resultado, aunque en una medida muchísimo menor que en el ámbito penal, así como con los considerados como ilícitos de desobediencia, es decir son meras desobediencias del mandato establecido por el legislador.

NIETO GARCÍA realiza una indiscutible gran labor en el desarrollo de su teoría pues no solo muestra un gran conocimiento y experiencia sobre el tema, sino que además utiliza esa sabiduría para realizar una reflexión en base a las mismas demostrando la necesidad de autonomía de este Derecho administrativo sancionador.

En mi opinión, aunque la teoría de NIETO GARCÍA plantea aspectos que sin duda considero de gran importancia a la hora de resolver cuestiones problemáticas sobre el asunto en cuestión, entiendo que la teoría del ius puniendi único es más acertada, pues aunque haya que establecer esos límites de aplicación entre infracciones y delitos, su naturaleza jurídica es la misma y por lo tanto sus principios deben ser los mismos aunque con esos matices que decíamos antes, pues aunque prediquemos esta identidad ontológica, la cual vamos a analizar un poco más detalladamente en el siguiente apartado del trabajo, Derecho administrativo sancionador y Derecho penal no son iguales.

1.1.2 Valoración crítica.

Una vez expuestas las dos teorías que se han enfrentado en este ámbito, en cuanto a la afirmación o no de la identidad ontológica entre delitos infracciones y por tanto la aplicación o no de una forma analógica de los principios del derecho penal al derecho administrativo sancionador, podemos extraer las siguientes conclusiones.

Para empezar, diremos que tanto los delitos como las infracciones administrativas protegen bienes jurídicos de gran importancia y no solamente las infracciones administrativas constituyen una mera desobediencia. Así vemos cómo ambos ilícitos precisan de este elemento de la antijuricidad material y por lo tanto la puesta en peligro de un bien jurídico protegido para ser sancionadas. Aunque sea verdad que la mayor parte de las infracciones administrativas puedan ser de peligro lo cierto es que también nos encontramos con ilícitos

de lesión y resultado demostrando la presencia de un bien jurídico necesitado de protección de la misma forma que en el Derecho penal.

Una vez que se ha demostrado que ambas protegen bienes jurídicos, se podría pensar que estos bienes jurídicos protegidos se distinguen por su naturaleza y que por lo tanto tendrían que ser protegidos utilizando principios punitivos distintos, pero sin embargo esto no es así pues en ambos ámbitos del derecho los bienes jurídicos protegidos pueden coincidir pues hay sanciones propias del Derecho administrativo sancionador que tutelan la vida, la integridad física, la salud o la seguridad del patrimonio considerados comúnmente más propios del Derecho penal.

Además, como veremos en el apartado 2.1 de este capítulo con más detalle, se ha producido una transición en la doctrina y jurisprudencia de una mentalidad que defendía la responsabilidad objetiva, y por lo tanto la no necesidad de observar el dolo y la culpa en las infracciones, a una responsabilidad subjetiva donde hay esa necesidad. Podemos afirmar que en ambos tipos de ilícitos se sigue este principio de culpabilidad; es decir, la necesidad de la existencia de dolo o culpa para que el acto tipificado se considere delito en el Derecho penal será igual en el Derecho administrativo sancionador.

Muchos autores partidarios de la teoría defendida por NIETO GARCÍA encontraban un elemento de distinción en el ámbito de la aflictividad de las penas, ya que consideraban que las penas tenían un contenido mucho más limitativo que las sanciones.

Esto podría algo más cierto en el pasado pero en la actualidad no se sostiene dado que aunque es habitual que en el Derecho penal primen las penas privativas de libertad y que estas no se pueden emplear en el ámbito del Derecho administrativo, no son las únicas aplicables, también hay otra serie de penas, como por ejemplo, las multas o las distintas inhabilitaciones que pueden resultar fácilmente más benevolentes que aquellas que nos encontramos en el ámbito del Derecho administrativo sancionador. Además, esta distinción entre la gravedad de las penas tampoco se sostiene demasiado por el hecho de que hay incluso penas privativas de libertad que pueden que no se cumplan o que sean suspendidas condicionalmente por lo que esta supuesta diferencia en la gravedad de las penas no es considerada como un elemento de peso capaz de negar esa identidad ontológica para realizar esta distinción entre ambos ilícitos.

Además, las garantías de los ciudadanos están aseguradas de una forma plena en ambos procesos independientemente del ilícito del que se trate, ya no porque sea una cuestión que entre en el ámbito del Derecho administrativo o penal sino porque es una cuestión constitucional, en cuanto a que el ciudadano tiene derecho a un proceso con todas las garantías, derecho que nos encontramos recogido en el art 24.2 de la Constitución española.

En esta misma línea de distinción de delitos e infracciones administrativas, se ha defendido la diferente finalidad perseguida por la pena, pues las penales estaban dirigidas a la reeducación y la reinserción, cosa que no ocurriría en el caso de las sanciones administrativas. Sin embargo, si echamos un vistazo a la legislación sectorial encontraremos penas con esta finalidad, como por ejemplo en materia de tráfico o en el ámbito de la seguridad ciudadana⁹.

Como vemos, los distintos argumentos que defendía la autonomía del Derecho administrativo sancionador han quedado superadas mostrando por lo tanto la identidad de ontológica entre delitos e infracciones y por lo tanto la preferencia de la utilización de una teoría en consonancia, en este caso la teoría del Ius puniendi único del Estado que como hemos venido diciendo ha sido la teoría mayormente adoptada por la doctrina y por la jurisprudencia, siendo la que actualmente se aplica.

1.1.3 Adopción de la teoría del Ius puniendi único por la jurisprudencia española.

Una vez vistas las teorías doctrinales que se enfrentaban en España desde la década de los sesenta, así como cuál era y sigue siendo la teoría aceptada por la mayoría de la doctrina, en este punto vamos a abordar cuáles son los momentos fundamentales donde se manifiesta

⁹ Dicha valoración crítica está basada en los argumentos que encontramos en el siguiente artículo de ALARCÓN SOTOMAYOR, LUCÍA sobre el libro *Los confines de las sanciones en busca de la frontera entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador*, “Los delitos e infracciones administrativas y las penas y sanciones tienen la misma naturaleza jurídica”, *Revista de administración pública (RAP)*, nº 195, 2014, págs. 143-144

la preferencia de la jurisprudencia, en este caso del Tribunal Supremo, por la teoría del *Ius puniendi* único del Estado.

Podríamos datar la aceptación del Derecho administrativo sancionador como parte integrante de la potestad punitiva del Estado a partir de la década de los setenta, pues durante estos años nos encontramos las sentencias más representativas en cuanto al reconocimiento por los tribunales de la identidad ontológica entre delitos e infracciones.

La STS de 9 de febrero de 1972 constituye lo que podemos considerar el punto de arranque de esta tendencia y es que considera que las infracciones administrativas se integraban en el supraconcepto de ilícito junto aquellas que pertenecían al orden penal, manifestando por tanto esta identidad de que ambos serán considerados ilícitos de mismo orden, si bien cada uno en su ámbito¹⁰.

También es ilustrativa la STS de 31 de octubre de 1972, dictada a propósito de una sanción impuesta al amparo de la Ley de Orden Público, en la que el tribunal dice que el “Derecho administrativo sancionador, llamado también por muchos Derecho penal administrativo, no sin falta de fundamento, puesto que, a lo largo de la historia se presenta todo un trasiego de infracciones del derecho penal común al derecho que acabamos de llamar penal administrativo o viceversa ... revela una necesidad imperiosa de que existan unos principios generales, y un cuerpo de doctrina que cubran uno u otro campo, por darse en los dos unas mismas exigencias... ya que, si por un lado, el derecho sancionador representa la protección más enérgica de los bienes necesitados de protección especial, por otro este mismo rigor demanda, en contrapartida las máximas garantías para el encausado”.

En esta sentencia se pone de manifiesto cómo el tribunal realizaba esa analogía entre el Derecho penal común y el Derecho administrativo sancionador, así como podemos observar los primeros pasos en cuanto a la recepción del principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador, que será objeto de estudio en el siguiente apartado del trabajo, pues se muestra como requería asimismo el elemento subjetivo en la configuración de las infracciones administrativas que recogía la Ley de Orden Público de 30 de julio de 1959, a día de hoy ya derogada, en la cual los actos tipificados no requerían ni dolo ni culpa

¹⁰ RANDO CASERMEIRO, PABLO, *La distinción entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador*, Tirant lo Blanch, 2010, pág. 87.

según su redacción pero sin embargo el tribunal les exigía para constatar la existencia del ilícito en cuestión.¹¹

Con estas dos sentencias se puede mostrar cómo ya en la década de los años 70 el Tribunal Supremo se muestra partícipe de la aplicación de los distintos principios del Derecho penal, aunque con matices, al ámbito del Derecho administrativo sancionador, predicando la identidad entre ambos tipos de ilícitos y reconociendo por tanto que su castigo emanará de la misma potestad, en este caso la punitiva propia del ámbito penal y no la ejecutiva propia del ámbito administrativo, del Estado.

Así con la aprobación de la Constitución, España se convirtió en un Estado social y democrático de derecho, en cuyo artículo 25 se predicaba ese *Ius puniendi*, o potestad sancionadora del Estado en los dos ámbitos que venimos explicando al referirse este precepto “a delito, falta o infracción administrativa”. Poniéndose de manifiesto por tanto el carácter punitivo de la potestad sancionadora de la Administración.

Además, prueba de esto es la STC 150/1991, de 4 de julio, que 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”. Pese a que el texto fundamental no hace referencia al principio de culpabilidad explícitamente, las consecuencias derivadas de este principio se derivan sin duda de la propia idea del Estado de Derecho, y de justicia como valor superior del ordenamiento jurídico consagradas en el art. 1.1 de la Constitución¹².

Así, este artículo 25 ayudaba de forma indirecta al reconocimiento de un Derecho administrativo sancionador, así como que de forma directa manifiesta la aplicación de los principios propios del Derecho penal con matices, pues en su apartado tercero se muestra ese con el reconocimiento explícito de la prohibición de la Administración de imponer penas privativas de libertad.

¹¹ PALMA DEL TESO, ÁNGELES, *El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador*, Tecnos, 1996, pág 123.

¹² CHOCLÁN MONTALVO, JOSÉ ANTONIO, “Responsabilidad tributaria por los conceptos, una aplicación razonable del principio de culpabilidad”, *La Ley*, 2005, N°2, pág. 9.

Por lo que este artículo deja de manifiesto la existencia de un *ius puniendi* único del Estado, y de la manifestación de este en dos ramas, la del Derecho penal y la del Derecho administrativo en particular el sancionador, cuyo único titular en ambos casos será el Estado.

En esta línea de argumentación podemos encontrar también la STSJ de Asturias de 11 de mayo de 2001 donde se observa cómo los tribunales españoles han admitido la culpabilidad como un concepto común de ambas ramas del derecho, integrante por tanto en la infracción administrativa y considerándolo un principio informador propio de la teoría del *Ius puniendi* del Estado.

Podemos afirmar por tanto que fue a partir de esta década de los 70 cuando los tribunales empezaron a utilizar esta teoría del *Ius puniendi* único del Estado buscando la pretensión de aplicar los principios del orden penal punitivo al orden administrativo sancionador, pues este también es potestad punitiva del estado, y viéndose respaldados años más tarde por la aprobación de la Constitución de 1978 consiguiendo así la adopción de dicha teoría entre la jurisprudencia española.

1.2 La recepción del principio de culpabilidad en las infracciones tributarias.

Como hemos dicho, la aprobación de la Constitución española marcó un punto de partida determinante para la adopción de la teoría del *Ius puniendi* único del Estado, así como para la aceptación de la identidad ontológica de los delitos y las infracciones, quedando por lo tanto patente la aplicación con matices de los principios del Derecho penal al Derecho administrativo sancionador, incluyendo entre estos principios aplicables el principio de culpabilidad.

Sin embargo, aunque ahora mismo prediquemos este postulado de una forma tan obvia, lo cierto es que, la recepción del principio de culpabilidad en la Constitución no fue reconocido de una forma inmediata, ya que en realidad no hay ningún artículo de dicha norma que lo contenga explícitamente.

Además, a esto se le suma el debate cuyo origen data de años anteriores a la Constitución sobre uno de los aspectos más controvertidos que versan sobre el estudio de la cuestión de la responsabilidad necesaria en los ilícitos administrativos y que tiene que ver con la observación de este principio de culpabilidad como presupuesto necesario en las infracciones administrativas.¹³

Así, en este apartado vamos a observar el reconocimiento implícito del principio de culpabilidad en la Constitución, así como la transición del pensamiento de los Tribunales españoles en cuanto a la necesidad de observación del principio de culpabilidad en el ámbito de aplicación del Derecho administrativo sancionador.

1.2.1 Reconocimiento constitucional del principio de culpabilidad.

Si bien es cierto que el principio de culpabilidad no está recogido explícitamente en el texto constitucional, no por ello debe ser obviado del ámbito punitivo. Así, como sabemos, en el Derecho penal el principio de dolo o culpa, que es la expresión más clara de la culpabilidad, es requisito indispensable para que a un determinado sujeto se le pueda hacer responsable de un hecho concreto, que este hecho concreto haya sido conocido o querido por el propio sujeto o se haya debido a un actuar imprudente y el mero hecho de que este principio no esté recogido en la Constitución no afecta a su aplicación como presupuesto para reconocer un determinado ilícito¹⁴.

Sin embargo, aunque en materia penal esta afirmación no planteara ningún problema, en materia de Derecho administrativo sancionador no era así, y es que muchos autores sostenían la teoría que vamos a desarrollar en el siguiente apartado del trabajo que defendía la responsabilidad objetiva en las infracciones administrativas.

Ante la defensa de tal responsabilidad, hay que recordar que realmente estamos ante un principio del ordenamiento jurídico del Estado que ha sido constitucionalizado y por lo

¹³ ANÍBARRO PERÉZ, SUSANA, *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, en el capítulo dedicado a “El principio de culpabilidad de las infracciones tributarias”, Lex Nova, 2005, pág. 872

¹⁴ LÓPEZ LÓPEZ, HUGO, *El principio de la culpabilidad en las infracciones tributarias*, ob.cit, pág. 55.

tanto aplicable sin excepciones al ámbito del Derecho administrativo sancionador, siendo dicho presupuesto reconocido tanto por el legislador, como por los tribunales y la propia Administración.

Prueba de lo que acabamos de exponer es el apartado 14 de la Exposición de motivos de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo común de 1992, donde se decía que: “la Constitución en su artículo 25 trata conjuntamente los ilícitos penales y administrativos, poniendo de manifiesto la voluntad constitucional de que ambos se sometan a principios de básica identidad”.

El principio de culpabilidad es considerado como básico, al derivar del propio texto constitucional, y que garantiza a los administrados un común tratamiento ante las Administraciones públicas, alcanzando todos los ámbitos del Derecho administrativo sancionador. Con la característica de la cautela especial con la que hay aplicar estas garantías del ámbito penal al ámbito sancionador ponderando los aspectos que caracterizan a ambos ordenamientos¹⁵ de la que derivan los límites al que el Ius puniendi único del Estado está sometido.

En particular, estos límites son: el primero el principio de personalidad de las sanciones o de responsabilidad personal por hechos propios, lo que significa que no se le podrá hacer a un sujeto responsable por infracciones ajenas, el segundo el principio de responsabilidad por el hecho, por el que se deben castigar conductas o hechos eliminando del ámbito punitivo formas de ser o personalidades, el tercero el principio de exigencia de dolo o culpa, para que concurra un ilícito será necesario tanto la responsabilidad del sujeto como la concurrencia de dolo y culpa y por último el cuarto principio que es el principio de atribubilidad normal, la imputabilidad o la capacidad de culpabilidad, en cuanto no pueda ser castigado un autor responsable de un hecho antijurídico que no alcance determinadas condiciones psíquicas que permitan su acceso a la comprensión de la prohibición infringida¹⁶.

Así, queda visto cómo a falta de una consideración de forma explícita de la necesidad de la culpabilidad en las infracciones tributarias, esta viene dada por el reconocimiento de

¹⁵ PALMA DEL TESO, ÁNGELES, *El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador*, ob.cit, págs. 25 y 26.

¹⁶ IZQUIERDO CARRASCO, MANUEL, *Derecho administrativo sancionador*, “Capítulo VIII. La culpabilidad y los sujetos responsables”, Lex nova, 1º edición de 2010, pág. 250.

ambos derechos como componentes del ius puniendi, y la aplicación, de acuerdo a esta teoría, de los postulados más madurados propios del ámbito penal al ámbito administrativo llevando a cabo las ponderaciones necesarias al caso, pues solo de esta forma la Administración podrá proteger los bienes jurídicos tutelados sin caer en la reducción de los derechos y garantías de los ciudadanos, por estar sometida a los límites y principios propios de una potestad punitiva del Estado.

1.2.2 Del postulado teórico de la responsabilidad objetiva a la admisión del principio de culpabilidad.

De forma generalizada se ha sostenido a lo largo del tiempo que el Derecho administrativo sancionador tiene un carácter predominantemente objetivo y aunque esto es cierto, llevó en su día a que nuestros tribunales sostuvieran la vigencia del postulado de la responsabilidad objetiva, donde el dolo y la culpa no constituían elementos necesarios para la infracción administrativa, premisa que hoy en día es impensable.

Esta postura era la adoptada tanto por una parte de la doctrina, que se encontraba dividida entre los defensores de esta responsabilidad objetiva, como el profesor MONTORO, y los defensores de una responsabilidad subjetiva, como por el Tribunal Supremo, que solamente exigía que la conducta fuese atribuible a su autor a título de dolo en las infracciones que suponían desobediencia a los mandatos de autoridad por su conexión con la materia de orden público¹⁷.

La obra de MONTORO supuso una ralentización del movimiento defensor de la responsabilidad subjetiva, pues fundamentaba que lo único necesario para que hubiera infracción administrativa era la voluntariedad de acción, es decir, que desde que el autor quiso el acto sufrirá las consecuencias de la infracción que provoca ese acto sin intervención de dolo ni culpa¹⁸.

¹⁷ PALMA DEL TESO, ÁNGELES, *El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador*, ob.cit, pág. 111.

¹⁸ Esta es la idea general que se deduce de su monografía MONTORO PUERTO, MIGUEL, *La infracción administrativa: características, manifestación y sanción*, Nauta S.A, 1965, págs. 66-70.

Aunque los tribunales, así como la doctrina, venían siguiendo y defendiendo esta línea objetiva, cuyos defensores gozaban de una posición predominante antes de la consagración de la Constitución, en la práctica veremos cómo no era así, pues realmente basta con un simple vistazo a la jurisprudencia para encontrarnos con sentencias en las que sí se apreciaba el requisito de la responsabilidad subjetiva, se tenía en cuenta el dolo o la culpa del autor. Por lo que podríamos decir que, aunque los tribunales en el plano teórico optaran por la teoría de la responsabilidad objetiva, como decía SUAY RINCÓN en la práctica esto no era claro pues se puede observar cómo seguían dos líneas en sus argumentaciones: en algunas ocasiones, la de la teoría que decían aplicar y, en otros casos, se puede ver como cada ponente resolvía la cuestión según su arbitrio e intuición¹⁹.

Esto era un problema, pues los tribunales intentaban escapar en sus sentencias de la utilización de esta responsabilidad subjetiva mediante la utilización del criterio que hemos mencionado en párrafos anteriores de la voluntariedad de acción, pues realmente su alcance no estaba delimitado. Elemento que los tribunales aprovechaban para utilizarlo de la forma en que mejor les convenía dependiendo del caso concreto.

Podemos observar con una mayor claridad en el ámbito tributario cómo los tribunales se servían del tenor literal del artículo 77 de la Ley General Tributaria de 1963 que, de forma paralela al artículo 1 del vigente Código Penal, señalaba que eran “infracciones tributarias las acciones u omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las leyes”, por lo que el propio precepto predicaba la voluntariedad de acción. Viendo cómo los tribunales se servían a veces de una forma expresa de un paralelismo implícito entre estos dos conceptos de delito e infracción tributaria, como se puede observar en la STS de 9 de febrero de 1972²⁰.

Por lo que podemos decir que este reconocimiento del principio de culpabilidad era un problema que tenía su origen en el Derecho penal. No fue hasta la reforma del Código Penal de 1983 que se resolvió este dilema, pues con esta reforma se modificaba el artículo 1 de dicho código estableciendo que “son delitos o faltas las acciones y omisiones dolosas o culposas penadas por la ley. No hay pena sin dolo o culpa. Cuando la pena venga determinada por la producción de un resultado más grave solo se responderá, de este si se hubiere causado,

¹⁹ Citado en ANÍBARRO PERÉZ, SUSANA, “El principio de culpabilidad en las infracciones tributarias”, ob.cit, pág. 874 y ss.

²⁰ PALMA DEL TESO, ÁNGELES, *El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador*, ob.cit, págs. 116 y ss

al menos por culpa”. Despejando, por tanto, cualquier tipo de duda en cuanto a la necesidad de dolo o culpa en el ámbito penal.

Siguiendo esta línea, en 1985 se aprobó la reforma de la Ley General Tributaria, adaptando este artículo 77 en consonancia a la nueva redacción del artículo 1 del Código penal, quedando su redacción de la siguiente forma: “son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia.”

Si bien es cierto que la redacción de este artículo iba dirigida en la misma línea que el artículo 1 del Código penal, intentando despejar las dudas en cuanto a la necesidad de la culpabilidad en el ámbito de las infracciones tributarias, su redacción fue algo confusa y no consiguió la eficacia deseada, pues ante esa terminología de “a título de simple negligencia” muchos autores seguían defendiendo esa responsabilidad objetiva.

Sin embargo, para otra parte del sector doctrinal la misma terminología significaba la salvaguarda del principio fundamental de “nulla poena sine culpa”. Además, hay que añadir que el propio Tribunal Constitucional²¹, de forma explícita y directa, manifestó el paralelismo entre la propia definición de delito y de infracción administrativa que realizaban estos preceptos, lo cual sumado a la aprobación de la Constitución y por lo tanto la determinación del Ius puniendi único del Estado, determinó de forma clave la necesidad de aplicación del principio de culpabilidad, en el ámbito administrativo sancionador; así como obviamente en el Derecho penal, eliminando cualquier tipo de duda respecto a la necesaria responsabilidad subjetiva de estos ilícitos.

Para finalizar este apartado, remarcamos esa declaración del Tribunal Constitucional en la STC 76/1990, de 26 de abril, acerca de la reforma de la LGT, que sin lugar a duda es considerada una de las más relevantes en cuanto a la afirmación de la existencia de una responsabilidad subjetiva.

“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

²¹ STC 76/1990, de 26 de abril.

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...”

En la misma línea que esta sentencia, está la STC 246/1991, de 19 de diciembre, al referir que es inadmisibles en el ámbito del Derecho administrativo sancionador una responsabilidad sin culpa, pues al fin y al cabo una responsabilidad con culpa es inherente a las exigencias propias de un Estado de Derecho; o la STC 2776/2008, de 4 de junio, donde se manifiesta de forma explícita esa necesidad de elemento objetivo así como subjetivo, impidiendo por tanto la configuración del régimen sancionador tributario español como un sistema de responsabilidad objetiva: “la apreciación de una infracción tributaria sancionable requiere, en primer lugar, la concurrencia de un elemento objetivo, consistente en la existencia de una conducta antijurídica y tipificada como infracción sancionable en las leyes. Además de apreciar el elemento objetivo, la ley exige que sea asimismo apreciable un elemento subjetivo, consistente en la consideración de la conducta enjuiciada como culpable (bien sea a título de dolo, culpa o simple negligencia)”.

Además, con la entrada en vigor de la actual Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, las dudas que pudieran existir en cuanto a la necesidad de la culpabilidad en el Derecho administrativo sancionador quedan abolidas, pues su artículo 28 establece de forma expresa que “Sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas, así como, cuando una Ley les reconozca capacidad de obrar, los grupos de afectados, las uniones y entidades sin personalidad jurídica y los patrimonios independientes o autónomos que resulten responsables de los mismos a título de dolo o culpa”.

De este modo, la configuración de la exigencia de responsabilidad en el ámbito del Derecho sancionador se ve sometida al principio de culpabilidad que implicará, tanto la

necesidad de apreciación de dolo o culpa en la conducta del infractor a efectos de la posible imposición de una sanción, como de las circunstancias que hubiesen podido alterar o influir en las facultades del infractor a efectos de la graduación en la sanción a imponer.

CAPÍTULO II: EL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD EN LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA.

A lo largo de este capítulo vamos a abordar el desarrollo del principio de culpabilidad, así como de los principios que están relacionados con el mismo y que explican el funcionamiento de la Administración con respecto a la sanción de los ilícitos en este ámbito tributario.

Para ello vamos a centrar nuestra atención en la propia regulación de la culpabilidad en la Ley General Tributaria vigente, a partir de ahora LGT, así como en su significado y contenido, el cual, como se verá, es distinto a la propia concepción que se tiene en materia penal. Una vez expuestos los aspectos relativos a la culpabilidad, se va a pasar al desarrollo de dos de los principios más ligados a aquel, que son el principio de personalidad y el de responsabilidad, ya que al fin y al cabo dos elementos esenciales para que se produzca cualquier tipo de infracción van a ser que el hecho ilícito sea atribuible a un autor, que será el que tenga que hacer frente a la sanción y que este pueda ser responsable del mismo. A partir de este desarrollo se dará paso a la exposición de las causas de exclusión de la responsabilidad completando la explicación de todos los ámbitos en los que el principio de responsabilidad está vigente en esta materia.

1.1 La regulación de la culpabilidad en la vigente Ley General Tributaria.

Como hemos dicho en partes anteriores del trabajo, el principio de culpabilidad no tiene un reconocimiento explícito en la LGT. Es más, nos basta con un rápido vistazo al Capítulo I del Título IV de la Ley, a su primer artículo, el 178, que es donde están recogidos todos los principios por los que se rige la potestad sancionadora de la Administración, para darnos cuenta de que en ningún momento aparece este principio de culpabilidad.

Cabe destacar que el Anteproyecto de la Ley de 28 de febrero de 2003 sí que contenía, en su artículo 178, una referencia expresa a este principio de culpabilidad, pero, sin embargo, este fue sustituido en su posterior redacción por la mención al principio de responsabilidad, que está actualmente previsto en el artículo 179. 1 de la LGT. Por lo que podemos decir que

este principio de responsabilidad será el indicador de la necesidad de una responsabilidad subjetiva y, por lo tanto, de la existencia de culpabilidad en materia de infracciones tributarias.

Así, de la redacción del artículo 179 podemos sacar dos conclusiones: la primera de ellas, que exige que nadie sea castigado por hechos ajenos y, la segunda, que las sanciones no puedan exigirse en régimen de solidaridad.

Para comprender el alcance de este principio de responsabilidad y su importancia con respecto a la inclusión implícita del principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias, tenemos que compararlo con el artículo 130.1 de la Ley de 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, a partir de ahora LRJ-PAC, ley que hoy en día no está vigente pues ha sido sustituida por la ley 39/2015, pero que vamos a utilizar como punto de partida para la explicación, pues desde esta perspectiva es desde donde podremos afirmar el reconocimiento legislativo del principio de culpa o dolo y desde aquí poder entender su regulación en la actual LGT.

Así, en la LRJ-PAC, en su Capítulo IX dedicado a la potestad sancionadora de las administraciones públicas, en el Capítulo I bajo el rótulo “Principios de la Potestad Sancionadora”, tenemos el artículo 130.1 cuya redacción establece que “Sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas que resulten responsables de los mismos aun a título de simple inobservancia”, consagrando así el principio de responsabilidad como un principio informador de la potestad sancionadora de la Administración.

Además, en este artículo podemos entrever una especie de graduación de la culpabilidad, pues lo que nos está diciendo es que serán sancionadas las personas a quienes se les puede imputar los hechos constitutivos del ilícito aun a título de “simple inobservancia”, constituyendo está el grado de culpa necesario para que nazca la responsabilidad del autor del posible hecho considerado como infracción.

En la redacción anterior de la LGT, es decir, en la versión del año 1985, era en el artículo 77.1 de dicha ley donde se establecía ese grado de culpabilidad necesaria en la comisión de una infracción, pues establecía que “Son infracciones tributarias las acciones y

omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia”.

De forma rápida, encontramos el paralelismo de ambos preceptos que lo que hacen es establecer el grado mínimo de culpa o negligencia para la existencia de infracciones.

Así, vemos cómo el grado mínimo de culpabilidad admisible en el Derecho administrativo sancionador era la simple inobservancia que en ciertos casos el legislador elevaba, como por ejemplo en el caso de las infracciones tributarias, a simple negligencia.

La razón de esta diferencia entre los grados de culpabilidad estribaba en el diverso ámbito de aplicación de una y otra norma, pues mientras el artículo 130 se refería prácticamente todas las infracciones, el artículo 77.1 solamente se refería a las infracciones tributarias.²² Sin embargo, la redacción de las leyes era algo vaga y no se podía ver de una forma clara ese aspecto culpabilístico necesario para la consideración del sujeto autor de un ilícito como responsable y por lo tanto ser sancionado.

Así, una vez entendida esta graduación de la culpabilidad necesaria en ambas leyes, hay que situarnos en la actualidad, y por lo tanto en las leyes que rigen hoy estos ámbitos del Derecho administrativo sancionador, que han despejado cualquier duda respecto a la culpabilidad necesaria en dichas materias.

En primer lugar, la LRJ-PAC, ha sido, podríamos decir, desdoblada en dos leyes: la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público. Esta última es la que nos interesa para el tema que estamos tratando, pues en el artículo 28 de la misma es donde nos encontramos la versión “mejorada” del art 130 de la Ley 30/92, pues este artículo en su apartado primero establece “Sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas, así como, cuando una Ley les reconozca capacidad de obrar, los grupos de afectados, las uniones y entidades sin personalidad jurídica y los patrimonios independientes o autónomos, que resulten responsables de los mismos a título de dolo o culpa”. Observamos como el elemento

²² PALMA DEL TESO, ÁNGELES, *El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador*, ob.cit, pág, 137.

de “simple inobservancia” ha sido sustituido por la necesidad de concurrencia de los elementos del dolo y la culpa, es decir, hay una introducción explícita del principio de culpabilidad, impidiendo así que una persona pueda ser sancionada por el resultado de eventos sobre los que no tiene control como, por ejemplo, en los casos de fuerza mayor.

Y, en segundo lugar, encontramos una redacción similar, por no decir casi idéntica, del artículo 77.1 de la LGT del año 1985 en el artículo 183 de la LGT vigente Ley 58/2003 que establece que “Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”. Por lo que el único cambio que ha surgido en la redacción de este principio es la localización de este en el texto legal, y que ahora en vez de simple negligencia, la redacción contempla cualquier tipo de negligencia. Podemos afirmar que en este artículo 183 es donde se encuentra realmente implícito el principio de culpabilidad en materia tributaria.

Sin embargo, para poder saber cuáles son los requisitos que engloba este principio tendremos que compararlo con el artículo 179 de la LGT pues de aquí es de donde deriva la importancia de la redacción del principio de responsabilidad en relación con el principio de culpabilidad en la ley actual. Así, de la lectura de este artículo podemos concluir que para que una persona sea responsable de una infracción administrativa debe tener capacidad de obrar, es decir no puede ser inimputable y debe no haber actuado con la diligencia necesaria, lo cual significa exigir a los obligados tributarios un determinado nivel de diligencia en sus actuaciones y por lo tanto ser reprochable o exigible.

Por lo que podemos concluir este apartado diciendo que aunque es cierto que no existe una regulación explícita del principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias, no existe duda alguna de su utilización y necesidad de aplicación en materia de Derecho administrativo sancionador, pues el mismo aparece ya de una forma expresa en la Ley 40/2015, encontrando además su más clara representación en el artículo 183 de la LGT referido al concepto y clases de infracciones tributarias, así como la necesidad de aplicación en el artículo 179 que desarrolla el principio de responsabilidad por ser casi inherente al ámbito que ocupa al mismo.

1.2 Significado y contenido del principio

Como sabemos, el principio de culpabilidad es un elemento esencial para la calificación de un hecho antijurídico y tipificado en la ley como un ilícito, tanto en el ámbito del Derecho penal como en el del Derecho administrativo sancionador.

Sin embargo, este principio rector en la materia referida a delitos e infracciones tiene concepciones distintas en ambos ámbitos del derecho, así como diversas manifestaciones merecedoras de estudio.

A continuación, se expondrá la amplitud de este principio de culpabilidad en materia de Derecho administrativo sancionador, las diferencias que ofrece dependiendo de su aplicación en este ámbito o en el Derecho penal y las formas en las que este principio se manifiesta.

1.2.1 El elemento subjetivo de la infracción.

Para empezar el estudio del significado del principio de culpabilidad, lo primero que vamos a hacer será centrarnos en la concepción que se sigue del mismo en el Derecho tributario y como se han resuelto las dudas que orbitan sobre este concepto mediante la aplicación de determinados aspectos generales del Derecho administrativo sancionador mediante su trasposición a materia tributaria.

Para poder comprender de forma adecuada el papel que desempeña el principio de culpabilidad en el ámbito tributario, debemos tener en cuenta que cuando tiene lugar la comisión de una infracción tributaria, es necesaria la concurrencia de una serie de caracteres, los cuales son: la acción; que será la conducta del sujeto que pueda dar lugar a la comisión del ilícito, pudiendo ser esta una acción como tal o una omisión y la existencia de una antijuricidad y por ende una tipicidad, refiriéndose esta última tanto a la conducta infractora como a la sanción a imponer.²³

²³ CALVO VÉRGEZ, JUAN, “El principio de la culpabilidad en las infracciones tributarias la luz a la reciente doctrina jurisprudencial”, *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad, 2/2011, pág.3.

A modo de conclusión de lo que acabamos de exponer, podremos decir, por tanto, que para la comisión de una infracción tributaria son necesarios dos elementos: uno objetivo, que es la comisión de un ilícito que está tipificado por la ley, y otro de carácter subjetivo que es la concurrencia de este elemento de la culpabilidad.

Refiriéndonos a este último concepto, y como hemos señalado ya en varias ocasiones a lo largo del trabajo, en la LGT se localiza este elemento subjetivo en el artículo 183, siendo un elemento imprescindible para la concurrencia del tipo, estableciendo que las infracciones tributarias son acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia.

Sin embargo, la ley que rige en materia tributaria no ha dado una definición de estos conceptos referidos al dolo y a la culpa, lo que ha causado confusión a la hora de determinar los elementos que afectan a la tipicidad y a la culpabilidad *stricto sensu*.

Para intentar delimitar el significado de la culpabilidad y dar algo de luz a la distinción de ambos elementos, nos vamos a servir del Derecho administrativo sancionador y de lo que dice NIETO GARCÍA²⁴, que era partidario de la ubicación de la culpabilidad dentro del elemento subjetivo del ilícito.

A partir de esta definición y como hemos visto en el Capítulo I del trabajo, podemos afirmar que la admisión del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador excluye la posibilidad de la responsabilidad objetiva, pues como establece el artículo 183 se requiere al menos la negligencia en el comportamiento, optando la doctrina por el principio de *nulla poena sine culpa*, lo que ya nos aporta una característica para eliminar aquellas conductas que pertenecen a la responsabilidad objetiva de esta culpabilidad que intentamos definir.

Pero el principio de culpabilidad no debe quedar reducido a dicha expresión y es que hay que tener en cuenta que para la punibilidad se exige un doble condicionamiento:

- Que el autor sea culpable del hecho cometido por él y no por los otros, es decir, la prohibición de la responsabilidad por el hecho ajeno.

²⁴ NIETO GARCÍA, ALEJANDRO, *Derecho Administrativo Sancionador*, ob.cit, pág. 326.

- La equivalencia de la sanción a la gravedad de la culpabilidad, referida a la gravedad del hecho²⁵.

De este doble condicionamiento podemos deducir que, aunque es verdad que el componente esencial de la culpabilidad es su elemento subjetivo, que está compuesto por el dolo y la culpa, no podemos olvidar que la presencia de los principios de responsabilidad por hecho y de personalidad por la acción típica, así como la presencia del principio de proporcionalidad, recogido en los artículo 29 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público y más concretamente en el ámbito tributario en el artículo 187 de la LGT estableciendo que la sanción a aplicar deberá de ser adecuada a la gravedad del hecho constitutivo de infracción, serán principios que habrá que tener en consideración a la hora de valorar la existencia de culpabilidad y la gravedad del hecho ilícito.

Así, podemos decir que cuando hablamos del elemento subjetivo de la infracción habrá que tener en cuenta dos elementos: uno, que hace referencia a la tipicidad, cuestión que versa sobre si el comportamiento es doloso o imprudente, por lo que podemos decir que hace referencia a la conciencia; y dos, la culpabilidad strictu sensu, que consiste en la determinación de la medida en que la conducta contraria a la norma es reprochable.

Por lo que solo cuando la acción u omisión típica y antijurídica pueda ser reprochable a su autor; es decir, sea culpable, será cuando sea constitutiva de infracción. Podríamos decir que la culpabilidad, cuando nos encontramos dentro del ámbito de la infracción, se referirá entonces a la posibilidad de imputar o reprochar personalmente el hecho antijurídico a un sujeto responsable, es la atribuibilidad individual del hecho antijurídico al sujeto que lo ha realizado.²⁶

Una vez que nos hemos aproximado a la definición de la culpabilidad, debemos tener claro que los conceptos de responsabilidad, imputabilidad, culpabilidad y reprochabilidad ofrecen distintos significados.

²⁵ CHOCLÁN MONTALVO, JOSÉ ANTONIO, “Responsabilidad Tributaria por los conceptos una aplicación razonable del principio de culpabilidad”, *ob cit*, pág. 7 y 8.

²⁶ De acuerdo con las SSTS 4504/1999 de 27 de mayo; y 1824/1999, de 5 de febrero, esto tiene lugar cuando se le puede exigir a dicho sujeto actuar de conformidad con las normas.

La imputabilidad es un presupuesto de la culpabilidad que jugara un papel fundamental a la hora de calificar si en un caso concreto concurren las causas de exclusión de la responsabilidad, ya que es la imposibilidad de capacidad del sujeto de actuar de una forma libre e inteligente, configurando así el termino imputabilidad como la capacidad de toda persona de actuar culpablemente. Por lo tanto, si una persona es inimputable no podrá ser culpable y por tanto no podrá ser responsable del hecho ilícito cometido, configurándose así la inexistencia de imputabilidad como una causa de exclusión de la responsabilidad.

En lo que concierne a la responsabilidad del autor esta es una consecuencia de la presencia de todas las características que hacen que un sujeto imputable sea considerado culpable por su comportamiento antijurídico, es decir, para que un sujeto sea responsable deben concurrir dos características, la primera, que el sujeto sea imputable, y la segunda, que la conducta que este haya realizado este tipificado como una conducta antijuridica.

Y, por último, resta hacer un pequeño apunte a la reprochabilidad, pues tampoco pueden identificarse totalmente con la culpabilidad, pues una conducta es reprochable porque es culpable. Así la reprochabilidad queda configurada como una consecuencia de la culpabilidad.

En definitiva, centrándonos en el ámbito de los ilícitos tributarios, podemos afirmar que para que concurra la culpabilidad son necesarios tres requisitos: en primer lugar, que la persona que comete el ilícito sea imputable; en segundo lugar, habrá que concretar el grado de intensidad que ofrece la conducta culpable, pudiéndose dar de forma alternativa la presencia de dolo o de culpa; y, en tercer lugar, el asegurarse que no concurra ninguna de las causas que da lugar a que la culpabilidad quede excluida.

1.2.2 Diferente concepción del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho penal y en el ámbito del Derecho administrativo sancionador.

Una vez que hemos visto cómo se desarrolla el principio de culpabilidad en el ámbito administrativo sancionador, en general, y tributario, en particular, nos damos cuenta de que no se sigue la misma línea de desarrollo que en el Derecho penal.

Como hemos visto, la aplicación parcial del principio de culpabilidad al ámbito del Derecho administrativo sancionador es el resultado de la extensión de los principios propios del Derecho penal a esta materia.

En general, el concepto de culpabilidad se ha constituido en el eje de la doctrina jurídico penal. Siguiendo la definición de JIMÉNEZ DE ASUA, calificaremos la culpabilidad como el reproche que se hace al autor de un concreto acto punible, que se encuentra ligado con el mismo por un nexo psicológico motivado, pretendiendo con su comportamiento un fin, o cuyo alcance era conocido o conocible, siempre que pudiera exigírsele un proceder conforme a las normas²⁷.

Sin embargo, aunque es corolario y elemento común y necesario de delitos e infracciones, la exigencia de culpabilidad en el Derecho Penal es diferente a la exigencia existente en el Derecho administrativo sancionador. Esto se debe a la diversa relación que tienen los elementos subjetivos de dicho principio de culpabilidad, los cuales son el dolo y la culpa.

Así, vemos cómo el dolo ha sido el concepto por excelencia en el Derecho penal, mientras que en el Derecho administrativo sancionador la imprudencia es la protagonista.

Prueba de ello es el propio artículo 183 de la LGT, que es donde hemos localizado este principio de culpabilidad en la nueva Ley General Tributaria, ya que de un modo similar al principio de culpabilidad jurídico-penal, remarcando esa extensión que se ha realizado de los principios penales al ámbito sancionador, considera que las infracciones tributarias son acciones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia, refiriéndose esto último a que el hecho constitutivo de ilícito debe ser al menos reprochable a título de imprudencia.

Así, mientras en el Derecho penal el principio de intervención mínima juega un papel fundamental, implicando en primer lugar, que las penas deben imponerse solamente a las modalidades de conductas lesivas que resulten más peligrosas para los bienes jurídicos considerados dignos de protección, dándose el caso de que algunas conductas que no entran en el ámbito sancionador del Derecho penal sean desplazadas al ámbito del Derecho

²⁷ DEL POZO LÓPEZ, JOAQUÍN IGNACIO, tesis doctoral *La culpabilidad en los ilícitos tributarios*, Editorial de la Universidad Complutense de Madrid, 1983, pág. 27.

administrativo sancionador para su punición, y en segundo lugar, que en consonancia con la primera implicación, las penas propias del Derecho penal que solo debe utilizarse cuando no haya otro medio de protección, en el Derecho administrativo sancionador la conducta se considera digna de punición simplemente a título de negligencia. De lo que deducimos que, a diferencia del Derecho penal, en el ámbito administrativo sancionador el punto de partida de las prohibiciones jurídico- administrativas es la imprudencia, mientras que el dolo ocupa un papel secundario como agravante de culpabilidad, es decir la realización dolosa del hecho ilícito presupone que no se cometió de forma imprudente incrementando por tanto el grado de culpabilidad de la infracción.

En este ámbito de la gravedad de la conducta es donde cobra gran importancia el principio de proporcionalidad, pues de acuerdo con la gravedad del hecho así será impuesta la pena. Este principio hace aún más destacable la diferencia de consideración del elemento de la culpabilidad entre el Derecho Penal y el Derecho administrativo sancionador, ya que, en Derecho penal este principio se encuentra en consonancia con el de intervención mínima, ratificado por la jurisprudencia en la STS 136/1999, de 20 de julio, que dice que habrá “proporcionalidad en una reacción penal cuando la norma persiga la preservación de bienes o intereses que no estén constitucionalmente proscritos ni sean socialmente relevantes, cuando la pena sea instrumentalmente apta para dicha persecución. La pena tendrá que ser necesaria, y ahora en un sentido estricto, proporcionada.”

Mientras que en materia tributaria entra en juego el artículo 187 de la LGT, estableciendo que las sanciones se graduarán conforme a los siguientes criterios:

- Comisión repetida de infracciones tributarias, cuando el sujeto infractor al tiempo de realizar la infracción hubiere ya sido sancionado con fuerza ejecutiva por una infracción de la misma naturaleza; es decir hay un significado de reincidencia.
- Perjuicio económico para la Hacienda Pública, siendo más grave la infracción cuando más grave sea el perjuicio económico.
- Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación, para entender este criterio hay que ir al artículo 201 de la LGT donde se encuentra el tipo básico de esta infracción, y simplemente se incrementa la sanción en función de si el cumplimiento es sustancial o no.

- Acuerdo o conformidad del interesado, es un beneficio para el contribuyente fundamentado en la intención de logara una mayor simplicidad y rapidez en los procedimientos tributarios, que consiste en una reducción de la sanción por la conformidad del obligado tributario²⁸.

Por lo que podemos deducir que existe así una diferencia del principio de culpabilidad entre el ámbito del Derecho penal y el administrativo sancionador, ya que mientras en el Derecho penal la mayoría de los delitos son de lesión, en esta última esfera, la mayoría de las infracciones son de peligro, incluso de peligro abstracto bastando la peligrosidad de la conducta para la comisión del ilícito. Por lo que en el Derecho administrativo sancionador solo es necesaria la puesta en peligro de un bien jurídico, siendo su finalidad la prevención de las conductas que puedan poner en peligro o lesionar estos bienes, por ello se da la tipificación de carácter general de la imprudencia, propia del artículo 183 de la LGT²⁹.

Podemos concluir diciendo que en el Derecho administrativo sancionador se tipifican de forma general las conductas en su forma imprudente, constituyendo la culpa exigencia indispensable para la concurrencia de ilícitos administrativos, mientras que las dolosas se encuentran de una forma subsidiaria, convirtiéndose el dolo en un elemento agravante, desempeñando así un papel inverso al que desempeñan en el Derecho penal.

1.2.3 Formas de la culpabilidad

Tanto en el ámbito del Derecho administrativo sancionador como en el ámbito del Derecho penal se han venido distinguiendo diferentes manifestaciones de la culpabilidad.

Así, nos encontramos con un sector mayoritario de la doctrina que defiende la teoría de la doble manifestación del principio de culpabilidad, siendo el dolo y la culpa dichas manifestaciones y con el otro sector minoritario que defendía que había una tercera manifestación que era la simple inobservancia.

²⁸ CHOCLAN MONTALVO, JOSE ANTONIO, “Responsabilidad Tributaria por los conceptos una aplicación razonable del principio de culpabilidad”, ob.cit.

²⁹ PALMA DEL TESO, ANGELES. *El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador*, ob.cit. pág. 129.

Como defensor de esta tercera manifestación del principio de culpabilidad nos encontramos con NIETO GARCÍA, que mantenía que esta manifestación encontraba cabida, pues en el Derecho administrativo sancionador predominaban las infracciones formales, en las cuales solo era necesario la omisión o comisión antijurídica, sin necesidad de que estas actuaciones fueran precedidas de dolo o culpa, ni seguidas de un resultado lesivo, constituyendo por sí mismas el incumplimiento de un mandato o prohibición, es decir, una infracción administrativa, siendo por lo tanto el dolo y la culpa la forma de concretar a gravedad de dichas comisiones u omisiones³⁰.

Sin embargo, aunque desde mi punto de vista NIETO GARCÍA podría tener un punto de razón en este aspecto de incluir una tercera manifestación de la culpabilidad, nos vamos a centrar en el estudio de sus dos formas más representativas, el dolo y la culpa, dado que es la opinión mayoritaria adoptada por la doctrina y porque entendemos que realmente esta simple inobservancia queda recogida, siguiendo el tenor literal del artículo 183 de la vigente LGT, dentro de lo que sería el concepto de “culposas”, dado que en este ámbito del derecho imprudentes se configura como su sinónimo.

Así pues, una vez desarrollada esta pequeña introducción, pasamos a ver las manifestaciones del principio de culpabilidad, que son el dolo y la culpa o imprudencia.

1.2.3.1 El dolo.

El dolo es considerado como una de las manifestaciones del principio de culpabilidad, es cierto que en materia tributaria será el elemento de la culpa el que goce de mayor importancia, sin embargo, el dolo será un elemento que tener en cuenta, a la hora de graduar las infracciones administrativas, pues la aparición de este elemento acarrearán el aumento de la gravedad de la conducta. Para exponer su significado vamos a seguir la línea deductiva, por la cual explicaremos su concepto en el ámbito general que es el Derecho administrativo sancionador para luego centrarnos en el ámbito tributario.

Como ya hemos visto, el dolo es el eje central del principio de culpabilidad en el Derecho penal; sin embargo, en el Derecho administrativo sancionador juega un papel más

³⁰ NIETO GARCÍA, ALEJANDRO, *Derecho administrativo sancionador*, ob.cit, pág. 342.

secundario ya que será uno de los elementos claves a la hora de graduar la gravedad de las sanciones.

A nuestros efectos, nos importa recordar que el dolo está compuesto por dos elementos: uno intelectual, que supone una representación y que se concreta en un saber y otro volitivo, que es el considerado como emocional.

El primer elemento hace referencia, por tanto, al conocimiento que tiene el autor de la naturaleza antijurídica de los hechos, así como que estos son constitutivos de una infracción.

Realmente, la valoración del conocimiento del propio autor es una operación muy compleja de realizar pues al fin y al cabo no deja de hacer referencia a que el autor tenga conocimiento del hecho en sí mismo, de sus circunstancias o elementos. Por lo que nos encontramos tres teorías que intentan aclarar cuándo se da este conocimiento del significado del acto. La primera teoría sostiene que simplemente esto conocimiento supone que la gente tenga una conciencia de su legalidad, la segunda teoría entiende que lo que se exige es que se conozca que con esa acción u omisión se está cometiendo una violación del deber, y la tercera teoría defiende que sería suficiente con la simple posibilidad de conocer que el hecho tenga dicha significación antijurídica o contraria al deber³¹.

Debido a la difícil valoración que encierra este elemento, y la difícil concreción de qué “tipo” de conocimiento es el que se debe tomar en consideración, se ha optado por aceptar la presencia de unos criterios mínimos graduales en cuanto a los que consideraríamos de una persona normal, así como la concurrencia de unos datos objetivos fiables, graduables debido a su cultura o su capacidad técnica.³²

En cuanto al segundo elemento, esto es, el volitivo, hace referencia al hecho de querer el ilícito, en el cual es importante distinguir sus distintos grados, pues tendremos un dolo directo, que puede ser de primer o segundo grado, dependiendo de si lo que se persigue inmediatamente es el ilícito o que se acepten las consecuencias inevitables que se van a

³¹ DEL POZO LÓPEZ, JOAQUÍN IGNACIO, *La culpabilidad en los ilícitos tributarios*, ob.cit, pág.32

³² NIETO GARCÍA, ALEJANDRO, *Derecho administrativo sancionador*, ob.cit, pág. 339.

producir, y un dolo eventual en el que se asumen las consecuencias probables de la actuación, se asume el posible resultado pero no es esa la finalidad que se busca.

Cabe mencionar que este dolo eventual ha sido uno de los mayores quebraderos de cabeza de los penalistas, pues al fin y al cabo es un concepto que se encuentra a medio camino entre el dolo y la imprudencia. Sin embargo, en el ámbito administrativo sancionador esto no ha supuesto ningún problema pues se ha aceptado directamente la figura de la preterintencionalidad, conforme a la cual la persona que ha empezado una conducta ilícita debe asumir todas las consecuencias incluso las no deseadas, siendo simplemente necesaria la antijuricidad de la acción y la voluntad de realizarla pues la mera imprudencia ya es presupuesto de infracción administrativa.

Como afirma la STS 6573, de 30 de noviembre de 2004, “requiere que el sujeto responsable del hecho infractor realice la acción infractora con pleno conocimiento de los elementos del injusto, de modo que se deduzca que tiene plena conciencia del propósito de infringir la norma administrativa y de provocar un resultado dañoso de los intereses públicos tutelados”.

Así, este concepto de dolo entendido dentro del ámbito del Derecho administrativo sancionador se ha trasladado al Derecho tributario, por lo que, cuando estamos apreciando el dolo dentro de las infracciones tributarias estamos haciendo referencia a la circunstancia de que el sujeto infractor conociera y quisiera una determinada conducta.

Cabe destacar que con la reforma que sufrió en 2003 la LGT, se apreció un esfuerzo en los que podríamos considerar una “normativización del dolo”, pues el legislador intento delimitar las circunstancias objetivas mas frecuentes en la comisión de estas infracciones que ponen de manifiesto el actuar doloso del sujeto infractor, de manera que la concurrencia de estos elementos objetivos permite deducir la intención defraudadora por parte del obligado tributario³³.

Entre estos elementos objetivos que nos permiten deducir el actuar doloso del obligado tributario adquiere especial relevancia la utilización de medios fraudulentos. Es

³³ LÓPEZ LÓPEZ, HUGO *El principio de la culpabilidad en las infracciones tributarias*, ob.cit, págs. 2009 y 210.

cierto que tras la reforma de 2003 la ocultación se configuró como uno de estos elementos objetivos que inferían en la presencia de dolo, sin embargo, en la actualidad esta visión ha cambiado, pues su importancia ha sido mermada ya que gran parte de la doctrina entiende que la ocultación también puede encontrar cabida en el actuar culposo o imprudente del sujeto, lo que ha provocado la consideración de la utilización de medios fraudulentos como parte esencial de la concurrencia del dolo.

Será en el artículo 184.3 de la LGT donde encontremos la regulación de los medios fraudulentos. Este apartado 3 establece que: “A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos:

a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

Se consideran anomalías sustanciales:

1.º El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

2.º La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

3.º La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.”

Cuando la Administración pruebe que el sujeto ha incurrido en alguno de estos supuestos que la ley tipifica como medios fraudulentos, el actuar doloso estará debidamente

probado, ya que de la utilización de estos métodos se desprende el ánimo defraudador del obligado tributario, calificándose la infracción tributaria como muy grave³⁴.

Por lo que, podemos concluir diciendo que el dolo en el derecho tributario se encuentra dentro del tipo subjetivo de la infracción, que será de gran ayuda en el aspecto de la graduación de las infracciones tributarias, está compuesto por dos elementos, uno intelectual y otro volitivo, los cuales entrañan dificultades para realizar su apreciación, de tal forma que la LGT ha elaborado una serie de elementos objetivos, siendo los medios fraudulentos los más destacables, que permitan facilitar la determinación de la presencia del dolo.

1.2.3.2 La culpa o imprudencia.

Esta manifestación del principio de culpabilidad es la que tiene un papel más importante dentro del ámbito del Derecho tributario, ya que al fin y al cabo es suficiente con la simple impudencia para que se produzca la comisión de una infracción tributaria. Para analizar esta manifestación del principio de culpabilidad, al igual que se ha hecho con el dolo, se va a empezar desde la óptica general del Derecho administrativo sancionador, para luego especificar su definición en el ámbito del Derecho tributario.

Siguiendo la línea de PALMA DEL TESO, podríamos definir la culpa diciendo que actúa culposamente la persona que, al desatender un deber legal de cuidado, no se conduce con la diligencia que le es exigible y lleva a cabo, sin dolo, la conducta tipificada como infracción, siendo tal hecho previsible y evitable³⁵. Significando por lo tanto la culpa o imprudencia la inobservancia del deber de cuidado debido que da lugar a una actuación negligente.

Como decían COBO y VIVES, “la culpa consiste en no haber previsto lo que debía preverse y en no haber evitado lo que debía evitarse”³⁶.

³⁴ LÓPEZ LÓPEZ, HUGO, *El principio de la culpabilidad en las infracciones tributarias*, ob.cit, pág. 224.

³⁵ PALMA DEL TESO, ÁNGELES, *El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador*, ob.cit, pág. 140.

³⁶ NIETO GARCIA, ALEJANDRO, *Derecho Administrativo Sancionador*, ob.cit, pág 341.

Con estas dos definiciones se ponen de manifiesto los dos aspectos más significativos de la imprudencia o culpa: el primero, no haber actuado con la diligencia debida, que es un concepto abstracto que la doctrina, sobre todo en el ámbito penal, identifica con nociones como el actuar como un buen padre de familia, y que en este ámbito del Derecho administrativo sancionador tendrá gran relevancia pues aunque su análisis es complicado es cierto que en algunos casos estará establecido por la norma, dado que habrá diversos ilícitos administrativos que estén reservados a profesionales requeridos de un determinado conocimiento, y siempre será un asunto que dependerá al arbitrio del juez pues este tendrá que valorar tanto las circunstancias particulares del hecho como del autor; y el segundo, el requisito de la posibilidad de evitar el resultado, pues el derecho no exige nunca cosas imposibles, ya que si el resultado hubiera sido inevitable, la actuación no sería considerada como culposa.

Además, en sentido expuesto por PALMA DEL TESO³⁷ y DEL POZO LÓPEZ³⁸, será posible el categorizar las especies de culpa o imprudencia de acuerdo con dos criterios: en función de la gravedad de su infracción y en función del contenido psicológico de la acción imprudente.

Así, en función del primer criterio podremos distinguir entre dos tipos de imprudencia. Por un lado, tendremos la imprudencia temeraria, que será la que coincida con la denominada culpa lata que supone la vulneración más grave de las normas de cuidado por lo que es considerada como la forma más grave de infracción. Y, por otro lado, tendremos la imprudencia simple, que sería la coincidente con el concepto de culpa leve, siendo una vulneración menos grave.

El baremo utilizado en este primer criterio, como hemos mencionado antes, es el deber de diligencia debido, donde en la imprudencia temeraria sería la diligencia de la persona menos diligente y en la imprudencia simple sería la persona más diligente, dándonos a entender que las normas constitutivas de imprudencia grave son constitutivas de las

³⁷ PALMA DEL TESO, ÁNGELES, *El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador*, ob.cit, pág. 141.

³⁸ DEL POZO LÓPEZ, JOAQUÍN IGNACIO, *La culpabilidad en los ilícitos tributarios*, ob.cit, pág. 339.

infracciones mas graves porque hay que poner voluntad para realizar la conducta típica y antijurídica que da lugar al hecho constitutivo de ilícito.

Cabe destacar que estos autores hacen referencia también a la culpa levísima, coincidiendo esta con la simple inobservancia. Por lo que podemos deducir que la tercera manifestación del principio de culpabilidad a la que hacía referencia NIETO GARCÍA, la doctrina mayoritaria en la materia la tiene en cuenta, pero no como una forma independiente que se encuentra al mismo nivel que el dolo o la culpa, sino como una de las formas en que se puede categorizar la culpa de acuerdo con el criterio de la gravedad de la infracción.

En función del segundo criterio, podemos distinguir entre la culpa consciente e inconsciente, que permitirá además establecer una delimitación en cuanto a si una conducta ha sido dolosa o culposa. Así, podemos definir culpa consciente cuando el autor realiza la acción, desobedeciendo su deber de diligencia, habiéndose representado el potencial peligro de esta, pero sin querer que ese resultado se produzca. Y la culpa será inconsciente cuando el autor actúa de la misma forma que en la culpa consciente, pero con la diferencia de que ahora no se representa la posibilidad de cometer el hecho constitutivo de infracción.

En atención a este criterio, podemos entender mejor el problema que planteamos al explicar el dolo, que era el problema del dolo eventual, pues parece que tiene una definición muy similar a la culpa inconsciente. Sin embargo, al no ser el eje central del Derecho administrativo sancionador, no se ha planteado la necesidad imperiosa de resolver esta cuestión, pues en el Derecho administrativo sancionador, al contrario que en el Derecho penal, el eje central de la infracción es la culpa, siendo solamente necesario para su constitución la mera imprudencia, incluso en algunos casos la simple inobservancia del deber de diligencia debido. Por lo que la similitud de ambas definiciones no plantea en el Derecho administrativo sancionador ningún tipo de problema, pues los ilícitos serán igualmente castigados con independencia de que lo que concurra sea la culpa inconsciente o el dolo eventual.

Además, la STSJ de Andalucía 515/2001, de 11 de enero señala los requisitos que deben concurrir para que una conducta sea culposa: “a) una acción u omisión voluntaria, no intencional o maliciosa; b) una actuación negligente o reprochable por falta de previsión en cuanto al riesgo previsible, prevenible y evitable; c) el elemento normativo externo,

representado por el deber objetivo de cuidado, traducido en normas tácitamente aconsejadas y observadas en la vida social, o en normas específicas reguladoras; d) producción de un daño; y e) adecuada relación de causalidad entre el proceder descuidado y el daño o mal sobrevenido.”

En la STS 2995/2018, Sala de lo Contencioso Administrativo, nos encontramos la definición utilizada en la jurisprudencia de esta culpabilidad o imprudencia diferenciándola del concepto de dolo, y es que expone que para que haya una responsabilidad digna de sanción la conducta debe poseer alguno de las manifestaciones del principio de culpabilidad ya sea “que descansan en la culpabilidad, sea bajo una forma intencional o deliberada (dolo), sea mediante la desatención de un deber de actuar exigible que ha producido el resultado típico (culpa, negligencia o imprudencia).”

Al igual que sucedía con el dolo, el concepto de la imprudencia en la LGT viene del propio Derecho administrativo sancionador, por lo que podemos decir que un sujeto cometerá una infracción tributaria de forma imprudente cuando no observe la diligencia debida, determinada por la norma objetiva de cuidado en el cumplimiento de sus obligaciones³⁹.

Como sabemos la culpa puede graduarse, en levísima, leve y grave. En materia tributaria la única referencia que nos encontramos al respecto de la graduación de la culpa es el artículo 183.1, que señala que “son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia...”

Recordando el apartado 1.1 del Capítulo II de este trabajo que lleva por título que “La regulación de la culpabilidad en la vigente Ley General Tributaria, este artículo 183 es considerado como la nueva redacción del artículo 77.1 de la LGT de 1985. Esto nos interesa a los efectos de que la reforma de la ley modificó la redacción de dicho artículo de tal forma que de la “simple negligencia” que requería la ley anterior para la comisión de una infracción tributaria ahora es solamente necesario “cualquier grado de negligencia”. Este cambio tiene importancia pues la nueva redacción parece que incorpora la apreciación de culpa levísima dentro del ámbito del Derecho tributario, aspecto que con la anterior redacción no se admitía

³⁹ LÓPEZ LÓPEZ, HUGO, *El principio de la culpabilidad en las infracciones tributarias*, ob.cit, pág. 231.

pues, en aplicación de los principios generales del orden penal al aspecto tributario la culpa levísima no era sancionable, ya que en el Derecho penal solo es sancionable la culpa leve o grave, salvo en los casos en los que así lo tipifique la ley.

Con esta reforma podemos deducir que la intención del legislador con dicha modificación era endurecer el régimen sancionador tributario. Sin embargo, esta posible admisión de la culpa levísima en el régimen tributario acarrearía una serie de problemas, pues para salvaguardar las exigencias que se derivan del principio de culpabilidad la LGT debería articular un sistema para diferenciar la reprochabilidad de las conductas, pues si no podría darse la circunstancia de que las sanciones propias de esta culpa levísima fueran desproporcionadas, sistema que esta ley no plantea.

Por lo que la doctrina y la jurisprudencia han optado, con base en el fundamento jurídico cuarto de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, por entender que la culpa levísima no acarrea responsabilidad, pues dicho Tribunal, en el análisis que efectuó del antiguo artículo 77.1 de la Ley General Tributaria, aclaró que en el ámbito tributario la responsabilidad objetiva, por el mero resultado, no existe, afirmando que «más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados», dando a entender que la exigencia de una culpa levísima es más propia de profesionales que de ciudadanos.

De esta forma, se entiende que el nuevo artículo 183.1 de la LGT sigue la misma línea de su predecesor el artículo 77.1 de la LGT de 1985, en cuanto a la exigencia de culpa leve en la mayoría de las situaciones propias del ámbito tributario, con la novedad de la aparición de la posibilidad de apreciación de la culpa levísima en determinados supuestos que tiene la especialidad de que los sujetos infractores serán los profesionales obligados a actuar de acuerdo con un mayor grado de diligencia debido a su posición.

Sin embargo, serán los Tribunales los que en última instancia determinen, en cada caso concreto de acuerdo con el poder discrecional que estos poseen, la existencia y el tipo de culpa del presunto sujeto infractor, pues no se pueden establecer con anterioridad criterios objetivos que nos delimiten su graduación.

Como mención final cabe decir que, aunque antes hemos dicho que esta culpa levísima se atribuiría en todo caso a los profesionales, es cierto que del contenido del artículo

198.1 de la LGT podríamos deducir un caso de culpa levísima por parte de los particulares, ya que en la mayoría de los supuestos de declaración extemporánea del impuesto sobre la renta de las personas físicas con resultado a devolver se podría estar sancionando una conducta constitutiva de este tipo de culpa⁴⁰.

1.3 Causas de exclusión de la responsabilidad por infracción tributaria.

En este apartado es necesario entender una serie de principios que están relacionados con el principio de culpabilidad y por ende con las causas de exclusión de la responsabilidad. Estos principios a los que estamos haciendo referencia son el principio de personalidad, pues al fin y al cabo en cualquier tipo de ilícito hay que identificar al autor responsable del hecho y el principio de responsabilidad, que ha sido entendido por gran parte de la doctrina como el sinónimo de la culpabilidad.

Una vez explicados ambos principios daremos lugar a la identificación de las causas de exclusión de la culpabilidad tributaria que podemos encontrar en el artículo 179 LGT, el cual lleva por título “Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias.”

1.3.1 Principio de personalidad

El principio de personalidad de la sanción, que es una manifestación del principio de culpabilidad, determina que solo podrán ser sancionados quienes puedan ser responsabilizados de la infracción por su contribución a su efectiva comisión⁴¹. Lo que quiere decir que no se podrá sancionar a un sujeto que no ha sido responsable de la comisión del ilícito, es decir que nadie pueda ser responsable por el hecho que otro ha realizado y que las sanciones son intransmisibles.

Este principio, como el mismo principio de culpabilidad es uno de los fundamentos dentro del Ordenamiento punitivo del Estado, encontrando su reconocimiento y protección

⁴⁰ SANCHO DELGADO, CARLOS DAVID, “Elementos constitutivos de la infracción tributaria”, *Crónica tributaria*, núm. 139/2011, pág. 70.

⁴¹ Esta definición del principio de personalidad la podemos encontrar en el Auto 237/2012, de 11 de diciembre de 2012.

constitucional en el mismo artículo 25.1 de la CE. Así, la STS 146/1994 despeja todas las dudas sobre la vigencia del principio de personalidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador.

Si echamos un vistazo a la LGT no vamos a encontrar ningún reconocimiento explícito del principio de personalidad, pues en el artículo 178 que hace referencia a los principios de la potestad sancionadora no realiza mención alguna a dicho fundamento. Sin embargo, sí que encontramos una tímida referencia al mismo dentro del artículo 181.1 cuando dice que “Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.” También en el artículo 182 de la LGT que hace referencia a los responsables y los sucesores de las infracciones tributarias al establecer “responderán solidaria o subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias determinadas personas o entidades...”

A raíz de la redacción de ambos artículos podemos ver como parece que la LGT intenta realizar una diferenciación entre dos categorías que son la de autoría y la de responsabilidad. Cabe destacar que en este ámbito no se puede dissociar la autoría de la responsabilidad sobre pena de inconstitucionalidad, pues si esto tuviera lugar se estaría vulnerando la norma constitucional, siendo invocable el correspondiente recurso de amparo⁴².

Ahora, para la cuestión que nos ocupa son dos las apreciaciones que nos interesa tomar con respecto al principio de personalidad, referidas a su relación con el principio de responsabilidad y al principio de culpabilidad respectivamente.

La primera apreciación hace alusión a la responsabilidad que recae sobre los infractores y es que según el artículo 42.1 a) en relación con el 183.1 de la LGT solo serán responsables de la sanción aquellas personas que hayan causado o colaboren activamente en la realización de la infracción tributaria. Así, vemos cómo quien contribuye a una infracción merece una sanción autónoma a la sanción que se le impondrá al autor principal, por el

⁴² PALMA DEL TESO, ÁNGELES, *El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador*, ob.cit, pág. 67.

propio hecho de la contribución en el ilícito lo que destaca la ligación que existe entre el principio de personalidad de la sanción y la propia responsabilidad.

La segunda apreciación que debemos destacar es sobre una de las causas de exclusión de la culpabilidad y es que la aplicación del principio de personalidad en la LGT está establecida en su artículo 179.2 c), que da una regulación específica en el caso especial de las decisiones colegiadas, es decir donde es necesaria una votación. El precepto excluye así de responsabilidad a los sujetos que no hubieran asistido a la reunión en la que la decisión constitutiva de infracción tuvo lugar a excepción de que esta ausencia hubiera sido concertada o dolosa.

1.3.2 Principio de responsabilidad.

Al igual que los principios de personalidad y de culpabilidad, tiene su reconocimiento constitucional en el artículo 25, pero es que además nos encontramos con su reconocimiento explícito en el artículo 9.3 de dicha norma que establece: “La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.”

También tiene un reconocimiento explícito tanto en el artículo 178 de la LGT, donde se hace referencia a los principios de la potestad sancionadora, por lo que adelantamos que es uno de los principios fundamentales en este ámbito tributario, como en el artículo 179, que lleva por nombre el principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias.

Además, el fundamento de la aplicación de este principio al Derecho sancionador de una forma paralela al Derecho penal es claro en la jurisprudencia. Así, nos encontramos por ejemplo en la STS 1776/1994, de 24 de junio, cómo el tribunal señala: “La responsabilidad personal se convierte en la base sobre la que se asienta el sistema punitivo ya que nadie puede ser condenado o sancionado sino por actos que, bien a título de dolo o de culpa, le puedan ser directamente imputados.”

De sus redacciones podemos concluir que ha sido un principio que a diferencia del de culpabilidad no ha tenido demasiado debate doctrinal a la hora de su reconocimiento en la materia de Derecho administrativo sancionador, pues dichas normas legales despejan cualquier duda con respecto a su aplicación en materia de ilícitos en general.

Este principio de responsabilidad tiene una gran importancia en el ámbito tributario pues como sabemos el significado que implica el principio de culpabilidad es que solo será culpable la acción u omisión típica y antijurídica cuando esta se le pueda reprochar al autor, pues en ese momento será cuando pueda constituir infracción.

Como pequeño inciso, cabe destacar que aunque es cierto que no ha habido debate doctrinal en cuanto a su reconocimiento, realmente la aplicación de una forma correcta de este principio con respecto al principio de culpabilidad ha sido como mínimo confuso, pues durante algún tiempo se tomó como pensamiento que el principio de responsabilidad era el sinónimo del principio de culpabilidad y que por lo tanto este sí que tenía una redacción explícita en nuestra LGT, y aunque pueda ser cierto de algún modo vemos cómo realmente estos principios, aunque hacen referencia a realidades muy similares, poseen matices que los diferencian ya que hacen referencia a distintos elementos de la infracción.

De la definición que hemos dado en el párrafo anterior al inciso, se deduce que por lo tanto solo se le podrá atribuir la realización de los hechos constitutivos de infracción al autor en el caso en que se cumplan las condiciones determinantes de la responsabilidad, los cuales podemos decir que son la presunción de la capacidad de culpabilidad del sujeto, es decir que tenga capacidad de obrar, que tenía conciencia de la ilicitud del hecho y exigibilidad de un comportamiento distinto, lo que significa que no se le puede haber exigido actuar de otra forma.

Vemos por tanto que uno de los requisitos para que esta responsabilidad esté presente es la propia presunción de la posibilidad de culpabilidad del sujeto, que está relacionado con la inimputabilidad, manifestándose así uno de los matices que marcan la diferencia entre estos dos principios, y es que podríamos decir que la culpabilidad será presupuesto necesario para que un autor de un hecho lícito sea considerado responsable del mismo.

Por lo que se aprecia, a lo que parece dirigirse este principio de responsabilidad es al enjuiciamiento de la decisión individual adoptada por el sujeto para verificar si los criterios que ha seguido a la hora de cometer la infracción son o no correctos y si pueden llegar a ser exculpadores de la responsabilidad. Así, el ordenamiento tipifica unas causas de exclusión de la responsabilidad, de manera que, habiéndose cometido la infracción, las consecuencias de esta no sean inimputables o reprochables a su autor⁴³. Así en el siguiente apartado centraremos nuestra atención en el artículo 179 de la LGT para ver las causas de exclusión de la responsabilidad, y por lo tanto ver las situaciones en las que la legislación establece que no concurren los elementos para considerar responsable a un posible infractor.

Para acabar con esta visión general del principio de responsabilidad, haremos referencia a la relación de este principio con el principio de personalidad, pues como se puede suponer son principios que están muy relacionados.

Por ello ahora lo que nos quedaría de apuntar serían los sujetos que pueden llegar a ser responsables, cuestión que es fácil de resolver pues lo único que tenemos que hacer es seguir tres artículos de la LGT que son los siguientes:

El primero es el apartado 1 del artículo 179, según el cual las personas a las que se les puede atribuir responsabilidad por la infracción cometida son “Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos”. Por lo que nos encontramos que al igual que en el Derecho penal, no solo las personas físicas podrán llegar a ser responsables de la comisión de un hecho ilícito, pues el Derecho administrativo sancionador también plantea la posibilidad de que las personas jurídicas, y específicamente dentro del ámbito tributario las entidades del apartado 4 del artículo 35, puedan ser responsables.

También el artículo 181 dispone que serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen

⁴³ PUEBLA AGRAMUNT, NURIA, “Culpabilidad en la infracción tributaria la STS de 12 de Julio de 2010 y los Tribunales Económicos-Administrativos: un uso interesado de la jurisprudencia”, *RCyT.CEF*, núm. 352, págs. 76- 78.

las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes. Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes:

- a) Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes.
- b) Los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- c) Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales.
- d) La entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal.
- e) Las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros.
- f) El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- g) Los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

La concurrencia de varios sujetos infractores en la realización de una infracción tributaria determinará que queden solidariamente obligados frente a la administración al pago de la sanción.

Y, para finalizar con los sujetos responsables en las infracciones y sanciones tributarias, el artículo 182 establece los responsables y sucesores de las sanciones solidarias. Este artículo contiene tres aparatos y vamos a explicar a lo que se refiere cada uno de ellos.

El primer apartado dispone que responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, las personas o entidades que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria y las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas en los términos establecidos del en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de la LGT y las personas o entidades declaradas responsables en virtud del apartado 2 del mismo artículo.

En el segundo apartado se dice que responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen conseguido el incumplimiento por quienes de ellos dependa o hubiesen consentido adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones, así como las personas o entidades declaradas responsables en virtud de los establecido en los párrafos g) y h) del apartado 1 del artículo 43(responsables por levantamiento de velo)

Y el tercer y último apartado señala que las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras. Las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos del artículo 40 de esta ley.

1.3.3. Causas de exclusión de la responsabilidad

Con carácter previo al análisis de las causas de exclusión de la responsabilidad por infracción tributaria, vamos a exponer cuáles son las causas que excluyen dicha responsabilidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, en general.

Así, como primera causa de exclusión de la responsabilidad en el Derecho administrativo sancionador nos encontramos con el estado de necesidad. En esta causa exculpante de la responsabilidad se sigue para su desarrollo la teoría penalista, es decir, por un lado puede constituir una causa de justificación, cuando los bienes jurídicos que colisionan tienen distinto valor, aprobándose la actuación de protección del bien jurídico de valor mayor en detrimento del de menor valor, y por otro lado será causa exculpante cuando ambos bienes posean el mismo valor jurídico y por lo tanto el derecho no pueda inclinarse por la protección mayor o menor de uno de ellos exculpando así al que realiza la conducta pero no la antijuricidad de la misma. En el ámbito del derecho tributario, este estado de necesidad no plantea ninguna novedad o apreciación pues la doctrina también lo acepta como una causa exculpante.

Distinta será la situación si hablamos del caso fortuito o casos de fuerza mayor, los cuales se aceptan en el ámbito del Derecho administrativo sancionador no sin problemas, pues al fin y al cabo la concurrencia de los elementos que juegan un papel fundamental en este concepto de Derecho penal es más complicado encontrarlos en los ámbitos del Derecho administrativo sancionador, por lo que su aplicación llevará aparejada la consideración del deber de diligencia que se ha llevado a cabo apreciando así la propia culpabilidad de la conducta y tomando una decisión en cuanto al grado de esta y la propia existencia de la responsabilidad. En el ámbito tributario esta causa de exclusión de la responsabilidad no goza

de demasiada importancia pues el ámbito práctico en el que se puede llegar a dar es muy reducido.

Otra causa de exclusión de la responsabilidad es la referida al error de tipo y al error de prohibición. Podemos encontrar su definición en la STS 9381/2002, del 18 de octubre: "el error de tipo afecta al conocimiento de los elementos sobre los que se construye la infracción punible (...), mientras que el error de prohibición se refiere a la representación equivocada de las consecuencias antijurídicas de la propia conducta, por creer en la ausencia de ilicitud". Como podemos deducir de esta sentencia, su definición encierra una gran dificultad y no tendrá la misma importancia en el Derecho penal que en el Derecho administrativo sancionador. A lo que a nuestros efectos nos interesa, basta decir que en el Derecho administrativo sancionador hay una enorme confusión entre la apreciación de ambos tipos de error, cuestión que la propia Administración salva refiriéndose a esta causa de exclusión como error de interpretación. Lo que sí que podemos remarcar son los requisitos que se tienen que dar para que concurra este error, por un lado es que debe de ser invencible, es decir que no puede evitar ni empleando la diligencia exigible y, por otro, son los deducidos de la jurisprudencia, los cuales podemos encontrar, por ejemplo, en la STS 1381/2002, del 18 de octubre, Sala de lo militar.⁴⁴ Esta sentencia expresa que: b) No es precisa la completa seguridad sobre la antijuricidad de la conducta, bastando la alta probabilidad de solicitud; c) Debe ser probado por quien lo alegue; d) para formar criterio sobre el conocimiento exigible al sujeto activo, no basta atenerse a sus circunstancias personales y profesionales, sino que también hay que tener en cuenta la posibilidad de acudir al asesoramiento de personas más cualificadas en la materia, que pudieran instruirle sobre la trascendencia jurídica de la acción, y e) Su invocación resulta improsperable en aquellas infracciones cuya ilicitud sea notoriamente evidente y de comprensión generalizada.

De lo que acabamos de exponer, podemos deducir que esta circunstancia de error de tipo y de prohibición tiene una aplicación más relajada en materia de Derecho administrativo sancionador que en Derecho penal. Además, en el ámbito específico del Derecho tributario su aplicación ha sido muy frecuente, sin importar demasiado si el error era de tipo o de prohibición, calificándolo como error de derecho, considerando que se produce tal clase de error en los casos de dificultades de interpretación de los preceptos a aplicar como se puede

⁴⁴ IZQUIERDO CARRASCO, MANUEL, *Derecho administrativo sancionador*, "Capítulo VIII. La culpabilidad y los sujetos responsables", Lex nova, 1º edición de 2010, pág. 319 y ss

deducir de la STS de 24 de octubre de 1974⁴⁵. A raíz de este error de derecho nos encontramos con una causa exculpante de la responsabilidad en base a la interpretación razonable de la norma, cuyo ámbito de aplicación se extiende en materia tributaria. Podríamos decir que según la jurisprudencia para que esto suceda la interpretación que se ha realizado de la norma debe de estar razonablemente justificada, siendo una figura que se utiliza en gran medida cuando estamos dentro del supuesto de las autoliquidaciones.

Otra causa de exclusión de la responsabilidad es el que podemos denominar error inducido por la Administración, que será igualmente aplicable en todo el ámbito administrativo sancionador, es decir, cuando se considere que ha sido la propia Administración la que ha inducido a un error al sujeto que ha cometido el hecho ilícito inducido por la confianza legítima que este tiene sobre la Administración. En esta causa, el principio de protección de la confianza, que tiene origen en el derecho alemán, es el que tiene un papel fundamental. Su existencia se aprecia en base a dos requisitos que son: la completa convicción del particular beneficiado, basada en acciones externas de la Administración suficientemente concluyentes y en el examen de todas las circunstancias concurrentes.⁴⁶

Y como última causa de exclusión de la responsabilidad cabe mencionar la buena fe, que va a cobrar gran importancia en el ámbito tributario pues debe de ser tenida en cuenta, tanto desde un punto de vista subjetivo como objetivo, es decir, conforme a las normas vigentes, a la hora de apreciar el error de derecho, con el fin de determinar si excluye o no la culpabilidad.

Una vez vistas las causas de excusión de la responsabilidad propias del Derecho administrativo sancionador, con alusión a su importancia y aplicación en el ámbito tributario, vamos a finalizar este apartado con una referencia a los artículos de la LGT que se ocupan de esta cuestión.

⁴⁵ DEL POZO LÓPEZ, JOAQUÍN IGNACIO, tesis doctoral *La culpabilidad en los ilícitos tributarios*, ob.cit, pág. 353.

⁴⁶ IZQUIERDO CARRASCO, MANUEL, *Derecho administrativo sancionador*, “Capítulo VIII. La culpabilidad y los sujetos responsables”, ob.cit, pág. 345 y 346.

Como ya hemos remarcado con anterioridad, es en el artículo 179 en su apartado 2, de la LGT, donde encontramos las causas de exclusión de la culpabilidad, el cual debemos tener en cuenta que no constituye un *numerus clausus*.

Así, este apartado 2 establece: “Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos.”

A) “Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.”

Este apartado se tendrá que poner en relación con el artículo 44 de la LGT, ya que es el artículo que especifica los sujetos que poseen esta capacidad. Por lo que en este supuesto no es posible apreciar la comisión de una infracción dado que falta el requisito de la imputabilidad o capacidad de la culpabilidad, de tal forma que, aunque el sujeto actúe, esta actuación no podrá calificarse como culpable, por carecer de la capacidad necesaria de obrar para devenir culpable. Es por ello por lo que en el artículo 181.1 que hace referencia a los sujetos infractores establece en su letra f) que será considerado como infractor “El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario”

B) “Cuando concorra fuerza mayor”. Que es el caso en que el incumplimiento de la sanción tributaria es inevitable.

Se trata de un supuesto de ausencia de infracción, pues la definición de fuerza mayor engloba las circunstancias imprevisibles e inevitables que alteran las condiciones de una obligación, por lo tanto, no hay motivo para que al sujeto infractor se le atribuya actuación dolosa o culposa. Es cierto que no tiene demasiada importancia en la práctica pues en las infracciones tributarias es difícil que se den, pues no parece que tenga mucho sentido su aplicación en el ámbito de situaciones referidas a la Hacienda pública de tal forma que este supuesto de exclusión de la responsabilidad se acepta en aquellos casos en los que el cumplimiento de la obligación era imposible.

C) “Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en la que se adoptó la misma”.

En este supuesto no puede apreciarse la comisión de una sanción en aplicación al principio de personalidad de la sanción, de tal forma que un sujeto no puede ser sancionado por hechos ajenos, por lo tanto, no se les puede hacer responsables de la decisión constitutiva de infracción administrativa en el supuesto de que no hubieran usado su voto en la reunión o en el caso de que no hubieran asistido a la misma, pues de hacerlo se estaría violando dicho principio de personalidad.

D) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta 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 a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados”.

Vemos cómo este apartado que trata sobre la diligencia debida, reconociéndose esta cuando se obra de acuerdo con una interpretación razonable de la norma, dependerá de las circunstancias de cada caso concreto. Esta causa de exclusión de la responsabilidad figura como cláusula de estilo en la mayor parte de los recursos contenciosos tributarios en los que se impugna la imposición de una sanción. Para observar esta eximente de la responsabilidad habrá que tener en cuenta el deber subjetivo de cuidado con el que el sujeto ha actuado pues será este el que determine en buena medida si al contribuyente le es o no imputable una infracción tributaria⁴⁷. Este precepto positiviza por tanto a dos tipos de situaciones: la primera, a los casos de error, que cuando es invencible excluye la culpabilidad, y la segunda, los supuestos en los que se haya producido una infracción administrativa pero debido a un error provocado por la Administración, que son los casos en los que como dice el artículo

⁴⁷ GARCÍA MACEIRAS, OSEAR, “La interpretación razonable de la norma tributaria”, *Revista da Asesoría Xurídica da Xunta de Galicia*, Núm.1, pág. 142.

obligado tributario actúa con la diligencia necesaria guiado por criterios manifestados por la Administración competente, ya sea en publicaciones y comunicaciones escritas, como en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre ambos supuestos exista una igualdad sustancial.

- E) “Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.”

En realidad, esta causa de exclusión de la responsabilidad entraría dentro del mismo ratio de actuación que los supuestos señalados en el apartado anterior en cuanto a la casos en que el obligado tributario actúa siguiendo los criterios de la Administración, ya que ambas situaciones pueden reconducirse a supuestos de error inducido por la Administración, y su actuación quedaría amparada por el principio de confianza legítima, el cual según señala el Tribunal Supremo en su Sentencia 1258/1990, de 1 de febrero, ha de ser aplicado cuando el particular basa su actuación en “signos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que le induzcan razonablemente a confiar en la legítima actuación administrativa”⁴⁸. De tal forma, que al igual que en el supuesto anterior, en el caso de que el sujeto cometiera una infracción por el error de la aplicación informática creada para realizar una determinada obligación tributaria, no sería motivo de sanción constituyendo así un motivo de exclusión. Esto sucede para los casos en los que la Administración facilita asistencia informática como, por ejemplo, el Programa de Ayuda a la Declaración de la Renta.

En su apartado 3, además, establece que: “Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.”

En este apartado se muestra la situación en que el sujeto tributario no ha presentado, o lo ha hecho erróneamente su declaración, autoliquidación comunicaciones de datos o solicitudes, pero que, con posterioridad al plazo de presentación, lo hace de manera correcta

⁴⁸ ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SANCHEZ, BEGOÑA, *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex nova, 1º edición de octubre de 2005, pág. 39.

y espontánea. Lo que persigue este apartado es fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. El Tribunal Supremo, en su STS 192/2006, de 1 de febrero, nos da una definición de lo que significa esta regularización de la situación tributaria por parte del sujeto: «regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir. Si una persona defrauda a la hacienda pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria solo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación...». El efecto de la regularización tendrá consecuencias diferentes dependiendo de los supuestos pues podrá ser una eximente de responsabilidad, así como una atenuante. En aplicación de la LGT estos efectos dependerán de si existe o no requerimiento previo por parte de la Administración.

En el caso de requerimiento previo no nos interesa en este aspecto pues no comportará una forma de exclusión total de la responsabilidad ya que entrarían en juego los artículos 191 y 192 de la LGT, imponiendo una sanción ya sea por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación o por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones, entrando en juego el artículo 188 reduciendo la cuantía de la sanción en el caso de que existiera arrepentimiento.

El que realmente nos interesa es el caso en que no haya requerimiento previo por parte de la Administración porque es aquí cuando se produce la exclusión de la responsabilidad. En este caso lo que marcará la diferencia será el resultado de la autoliquidación que puede ser a ingresar o a devolver. Si es a devolver, será de aplicación el artículo 198 de la LGT que impondrá una sanción por infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, sin que se produzca perjuicio económico. Mientras que, si el resultado fuera a ingresar, no se impondría ningún tipo de sanción, y por lo tanto su regularización constituiría causa de exclusión de la responsabilidad al pagar el obligado la deuda⁴⁹.

⁴⁹ ZAPATA GARCÍA, MARÍA PILAR, “Efectos de la regularización voluntaria en vía administrativa y en vía penal tras la Ley orgánica 7/2012”, *Revista gallega de administración pública*, Núm. 56, págs. 354 y 355.

CAPÍTULO III: LA PRUEBA DE LA CULPABILIDAD EN LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS.

En este capítulo vamos a tratar de la prueba de la culpabilidad de las infracciones tributarias, como el propio título del capítulo indica, en el cual nos vamos a centrar en la explicación del principio de la presunción de inocencia, derecho fundamental consagrado en la constitución, así como en que consiste esta prueba de la culpabilidad, quién está a cargo de practicarla y cuáles son sus aspectos principales en relación con la prueba de la culpabilidad en sentido estricto.

1.1 Derecho a la presunción de inocencia.

Es un derecho que tiene su reconocimiento legislativo en la Constitución española en el artículo 24.2 que establece: “Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia”. De lo que deducimos que, como derecho fundamental, extiende su ámbito de aplicación tanto al ámbito del Derecho penal como al ámbito del Derecho administrativo sancionador.

En nuestro texto constitucional al derecho a la presunción de inocencia se le da un valor de derecho fundamental, lo que quiere decir que en caso de vulneración de dicho derecho el particular podrá hacer uso del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Esto llama la atención pues en el ámbito comunitario el derecho a la presunción de inocencia tiene un valor muy distinto al que nosotros exponemos en nuestro ordenamiento. Se ha visto en numerosos convenios internacionales cómo este queda relegado a un simple principio informador del *Ius puniendi* del Estado, tal como aparece en el artículo 48 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea que hace referencia a la presunción de inocencia y los derechos de defensa y establece en su apartado 1 “Todo acusado se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada”⁵⁰.

⁵⁰ NIETO GARCÍA, ALEJANDRO, *Derecho Administrativo Sancionador*, ob.cit, pág 367.

En nuestro ordenamiento, el Tribunal Constitucional ha dotado a la presunción de inocencia de un mayor valor que el propio establecido en el Derecho europeo, en el sentido de que se considera una de las garantías probatorias esenciales del imputado, así como que establece el derecho a la prueba de la culpabilidad, pues este derecho exige la veracidad de los hechos imputados y la culpabilidad del autor, es decir, que el autor sea autor responsable del ilícito a título de dolo y culpa.

Así, podemos decir que en nuestro Derecho administrativo sancionador la presunción de inocencia tiene dos vertientes, dos significados esenciales: por un lado, constituirá una regla de juicio, es decir, se refiere al juicio de hecho que se realiza sobre la prueba en la resolución sancionadora, y, por otro lado, conforma una regla de tratamiento en relación con el imputado, es decir, el trato que se le debe dar al imputado durante la tramitación del expediente.

Como regla probatoria, la presunción de inocencia implica múltiples requisitos, y su esencia es prohibir las sanciones sin evidencia. Como norma de tratamiento, está obligada a considerar la inocencia del imputado y tratarlo igual, dentro y fuera del procedimiento, lo que significa que no puede ser sancionado hasta que se demuestre su culpabilidad, y que deben reducirse al mínimo la adopción de las medidas que restrinjan sus derechos.⁵¹

A lo que a nuestros efectos nos interesa es la vertiente probatoria de la presunción de inocencia y es en la que vamos a centrar nuestra exposición. La importancia de sus efectos procesales se enfatiza en la STS 10299/1988, de 26 de diciembre: “este principio produce una inmediata consecuencia procesal que consiste en desplazar la carga de la prueba, el *onus probandi* al acusador y, en el caso de la potestad sancionadora, a la Administración pública. Es ella la que, en un procedimiento contradictorio, con participación y audiencia del interesado inculcado, debe suministrar, recoger y aportar los elementos probatorios, a través de los medios comunes, que sirvan de soporte al supuesto de hecho cuya clasificación como falta administrativa se pretende. En el caso de que tal actividad probatoria no se haya producido, es evidente que el relato descripción de los agradecimientos por la autoridad o sus agentes no conlleva una presunción de veracidad que obligue al inculcado a demostrar su inocencia

⁵¹ ALARCÓN SOTOMAYOR, LUCÍA, *El procedimiento administrativo sancionador y los derechos fundamentales*, ob.cit, pág. 347.

(aparte la imposibilidad de hacerlo respecto de hechos negativos) invirtiendo así la carga probatoria. Esto dijimos en nuestra sentencia 7160/1986 de 16 de diciembre.”

Como vemos, esta vertiente probatoria tiene una serie de especialidades, pero además va a comportar una serie de exigencias en el procedimiento:

- La necesidad de que exista una prueba de cargo para sancionar,
- La exigencia de que la prueba inculpativa existente sea suficiente,
- La necesidad de que la prueba obtenida sea válida. Para ello tiene que cumplirse dos requisitos: por un lado, tiene que ser una prueba lícita, esto es, obtenida sin vulnerar ningún derecho fundamental del inculpativo. Por el otro, ha de practicarse con ciertas garantías formales previstas al efecto.
- La carga de la prueba corresponde a la Administración.
- La libre valoración de las pruebas practicadas ha de ser racional y razonada⁵².

Y en cuanto al último aspecto que vamos a mencionar respecto a este derecho a la presunción de inocencia es su destrucción, es decir, qué es necesario que realice la Administración para desvirtuar la presunción y demostrar la existencia de culpabilidad del imputado. Al ser la presunción de inocencia un mero *iuris tantum*, la Administración tendrá que demostrar la prueba de los hechos constitutivos, que esos hechos han existido, que en esa actuación se encuentran los elementos integrantes del tipo y que dicha conducta es atribuible al imputado para poder imponerle la sanción. Estas demostraciones, así como el desarrollo lógico por el que el tribunal ha llegado a la resolución del caso debe estar suficientemente razonada.

Quedando por lo tanto patente en la STS 134/199, de 17 de junio, en la que se afirma que esta figura de la presunción de inocencia se asienta sobre dos ideas esenciales: “de un lado, la del principio de libre valoración de la prueba en el proceso penal (artículo 741 de la ley de enjuiciamiento civil) que corresponde efectuar a los jueces y magistrados por imperio del artículo 117.3 de la Constitución; y de otro, la de que la sentencia condenatoria se fundamenta en una auténtica actividad probatoria suficiente para desvirtuar aquella presunción, para lo cual se hace necesario que su resultado demuestre tanto la existencia del hecho punible como la participación y responsabilidad que en él tuvo el acusado” pudiendo

⁵² ALARCÓN SOTOMAYOR, LUCÍA, *Derecho administrativo sancionador*, “Capítulo XVI en espacial el derecho fundamental a la presunción de inocencia”, ob.cit, pág. 631.

por lo tanto la Administración destruir la presunción de inocencia, haciendo uso de la libre valoración de la prueba y pudiendo servirse de cualquier medio de prueba admisible en derecho que les sirva para destruir dicha presunción.

Como vemos en la sentencia, se hace referencia a que la sentencia condenatoria se fundamente en una “actividad probatoria suficiente”, lo que quiere decir que deberá tener un carácter incriminatorio bastante de acuerdo con criterios objetivos. Esta es la que podríamos llamar “expresión teórica” con la que los tribunales están de acuerdo, y como suele pasar será en la practica cuando encontremos los problemas en cuanto a la determinación de esta suficiencia de la actividad probatoria, pues si echamos un vistazo a la jurisprudencia podemos ver como los tribunales siguen dos líneas muy distintas ya que a veces optan por admitir que la prueba de los hechos determinantes de una sanción, sea administrativa, sea penal, debe ser terminante y clara, mientras que en otras sentencias vemos cómo el único requisito es la existencia de un mínimo acervo probatorio suficiente.

A pesar de esta doble vertiente de consideración de la actividad probatoria suficiente por parte de los tribunales, lo que podemos afirmar es que, aunque la prueba de cargo existente sea mínima esta deberá ser apta y bastante para verificar los hechos constitutivos de la infracción y la participación del imputado en ellos⁵³.

1.2 Carga de la prueba de la culpabilidad.

Y es que la prueba de la culpabilidad es parte de este derecho fundamental a ser presumido inocente, pues lo necesario para desvirtuar cierta presunción es la acreditación de la conducta al sujeto al título de dolo o culpa. Abarcando, este derecho a la presunción de inocencia, tanto el derecho a una actividad probatoria como el derecho a una prueba de culpabilidad.

Cuando estamos hablando de la prueba de la culpabilidad, nos tenemos ubicar en la situación en la que un juez está deliberando sobre la imposición o no de una sanción administrativa, para ello tendrá que realizar un juicio de verosimilitud de las afirmaciones

⁵³ ALARCÓN SOTOMAYOR, LUCÍA, *Derecho administrativo sancionador*, “Capítulo XVI en espacial el derecho fundamental a la presunción de inocencia”, ob.cit, pág. 633-637.

fácticas aportadas en el proceso y decidir si estas constituyen o no la subsanación de los hechos de las normas jurídicas aplicables. Siendo así, la carga de la prueba el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de las distintas pruebas realizadas en el juicio, el convencimiento del tribunal acerca de la veracidad de dichas afirmaciones e incluyéndolas en la sentencia que establece la resolución de la cuestión⁵⁴.

En cuanto a los principios que el juez debe seguir para realizar esta prueba de la culpabilidad, serán los propios principios aplicables al orden penal, pues como ya hemos visto en otras partes del trabajo, el Tribunal Constitucional ha admitido el principio de aplicabilidad de estas garantías penales al procedimiento administrativo sancionador mediante la introducción de matizaciones necesarias en virtud de la naturaleza del procedimiento donde hayan de ser observadas⁵⁵.

Así, nos encontramos fácilmente diferencias entre ambos ámbitos del derecho, como por ejemplo, la aplicación del principio de libertad de prueba vigente que será totalmente distinto dependiendo de si nos encontramos en el ámbito penal o en el administrativo, así como que en el ámbito administrativo, en las normas tributarias se admite la existencia de presunciones legales absolutas, o cuando se configuran presunciones relativas que invierten, con la carga de la prueba, la presunción de inocencia del acusado⁵⁶.

Sin embargo, el principio de presunción de inocencia no se encuentra en el grupo de principios que se aplican con distinción dependiendo de uno u otro ámbito del derecho, sino que viene impuesto por exigencia constitucional en el artículo 24.2 de la CE y por lo tanto debe de ser respetado por igual en todo procedimiento pues constituye como ya hemos dicho un derecho fundamental. Lo que quiere decir que en caso de que este derecho se vulnere se podrá optar por la utilización del recurso de amparo en el caso de que la sanción administrativa haya sido impuesta sin que se haya producido ningún tipo de acreditación por parte de la Administración, de que la conducta constitutiva de infracción se haya realizado

⁵⁴ GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, NICOLÁS, *La prueba en el proceso administrativo (objeto, carga y valoración)*, Colex,1992, pág 39.

⁵⁵ Aspecto que ha reiterado en multitud de sentencias como, por ejemplo, en STC 76/1990, 120/1994, 154/1994, 23/1995, o 97/1995.

⁵⁶ DEL POZO LÓPEZ, JOAQUÍN IGNACIO, tesis doctoral, *La culpabilidad en los ilícitos tributarios*, ob.cit, pág. 503.

de forma dolosa o culposa, ya sea durante el transcurso del procedimiento administrativo, ya sea en un posterior procedimiento judicial.

Así lo ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005, de 20 de junio, que versaba sobre la posibilidad de sancionar o no por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, expresando que “se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio”, reiterando además que “se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia, y las pruebas de las que se infiere”.

Por tanto, la presunción de inocencia origina que en el procedimiento sancionador la carga de la prueba pese sobre la Administración que es la que sostiene la acusación, eximiendo al imputado del deber de aportar prueba en contrario, pues dicho sujeto puede limitarse a optar por adoptar una actitud pasiva limitándose a negar la acción u omisión por la que es juzgado.

Así lo ha declarado el Tribunal Constitucional en múltiples ocasiones como por ejemplo, en la STS 131/2003, de 30 de junio: "de entre los contenidos que incorpora el derecho fundamental ahora invocado, (la presunción de inocencia) resulta de todo punto aplicable al procedimiento administrativo sancionador la exigencia de (...) (que recaer) sobre la Administración pública actuante la carga probatoria tanto de la comisión del ilícito como de la participación del acusado, sin que a este puede exigírsele una *probatio diabólica* de los hechos negativos.”

Este principio impide a la Administración tributaria realizar el juicio de culpabilidad por exclusión, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque la norma incumplida es clara o que la interpretación que de la misma sostuvo no puede considerarse razonable, porque, aun así, es posible que el contribuyente haya actuado diligentemente como se muestra en la sentencia 146/04, de 6 de junio de 2008.⁵⁷

⁵⁷ GÓRRIZ GOMÉZ, BENJAMÍN, “Sobre la culpabilidad en las infracciones tributarias. STS (Sala Tercera), de 19 de enero de 2016”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, num.4/2017, Aranzadi S.A.U, 2017, pág. 9.

Por eso, es a la Administración a quien le corresponde el denominado *onus probandi* sobre aquellos hechos que sean constitutivos del nacimiento de la obligación o del tipo en el que la infracción se describe, respetando los principios de igualdad de armas y presunción de inocencia en los supuestos en que se ejerciten las potestades sancionadoras⁵⁸.

Pero es que, además, el hecho de que la carga de la prueba recaiga sobre la Administración no deriva solamente del derecho de la presunción de inocencia sino también del principio de impulsión de oficio y de autoridad decisoria a la satisfacción del interés general. Dos principios que significan respectivamente que la Administración tiene el deber de practicar todas las pruebas que precise para verificar los hechos relevantes en los que fundar la resolución, así como la averiguación de la verdad material⁵⁹.

Esto es así debido a la singular posición que ocupa la Administración en los expedientes sancionadores ya que es la encargada de iniciarlos, instruirlos y decidir sobre ellos. Por ejemplo, en materia de tributaria, ya que es la que nos ocupa, será la administración la que realice las tareas de investigación, que son las que permitirán el descubrimiento de las infracciones tributarias que puedan llegar a constituir, en su caso, ilícitos penales tributarios, así como emitir los informes de dicha inspección.

Por lo que podemos decir que es realmente la Administración la que impulsará la averiguación de los ilícitos tributarios y de lo cual deducimos que, el hecho de que la carga de la prueba recaiga sobre la Administración encuentra su base en el respeto al derecho fundamental a la presunción de inocencia y a la aplicación del principio de impulsión de oficio.

De este principio de impulso de oficio deriva que no es el imputado el que tiene que probar su inocencia ante la Administración, pues en la situación en que el imputado se viera obligado a que pruebe su inocencia se estaría produciendo una inversión de la carga de la prueba y con ello una vulneración del derecho fundamental de la presunción de inocencia.

⁵⁸ GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, NICOLÁS, *La prueba en el proceso administrativo (objeto, carga y valoración)*, ob.cit, pág 46.

⁵⁹ ALARCÓN SOTOMAYOR, LUCÍA *El procedimiento administrativo sancionador y los derechos fundamentales*, Aranzadi S.A, 2007, pág. 390.

En cuanto a estas situaciones de inversión de la carga de la prueba, cabe hacer dos menciones: la primera, relacionada con el principio de presunción de la legalidad de los actos administrativos y la segunda, en cuanto a lo que se denomina la carga de la prueba de hechos eximentes.

Cuando hablamos de la presunción de legalidad de los actos administrativos, nos encontramos en la situación en que un imputado ya ha sido condenado y ejercita acciones para impugnar la resolución, a la que se ha llegado en el desarrollo del juicio. Esto no implica una inversión de la carga de la prueba pues la Administración ya ha probado previamente la responsabilidad del sancionado y con ello ha destruido la presunción de inocencia. Por lo que la presunción de validez de la sanción simplemente implica el desplazamiento de la carga de la acción al autor del hecho para que la anule o impugne.

En cuanto a lo que denominamos la carga de la prueba de los hechos eximentes, tenemos que hacer una consideración al respecto y es que, podríamos decir que en el ámbito administrativo sancionador la carga de la prueba puede dividirse en dos, por un lado, la carga de la prueba de la culpabilidad, que corresponde a la Administración y que es el objeto de estudio de este apartado y por otro, la carga de la prueba de los hechos eximentes que sí que corresponde a los particulares.

Y es que hay determinados casos en los que la facultad del imputado a la que nos referíamos al principio de permanecer inactivo, pues es la Administración quien debe practicar una prueba que los incrimine, queda exceptuada. Así ocurre en los casos en los que la Administración, en aplicación de los principios de facilidad y disponibilidad probatoria, puede pedir al imputado que pruebe algún hecho controvertido, cuando este se encuentre en una posición más beneficiosa para verificarlo. Como podemos imaginar, en estas situaciones la aplicación de estos principios debe de realizarse con muchísima cautela para no dar lugar a verdaderas situaciones de inversión de la carga de la prueba y con ello a la vulneración de la presunción de inocencia⁶⁰.

⁶⁰ ALARCÓN SOTOMAYOR, LUCÍA *El procedimiento administrativo sancionador y los derechos fundamentales*, ob.cit, pág. 392- 395.

Por lo que podemos concluir diciendo dos cosas, que en caso de que la Administración tenga dudas sobre la posible inexistencia de un hecho constitutivo de infracción o sobre la posible concurrencia o no de una eximente de la responsabilidad, la presunción de inocencia actúa imposibilitando la imposición de la sanción⁶¹.

Así, como que las sanciones que se impongan sin concurrir en su resolución el razonamiento valorativo fáctico que determina tanto la compatibilidad de la relación entre el hecho típico y la acción dolosa o impudente como las reflexiones por las que se ha llegado a dicha conclusión incurrirán en una vulneración del principio fundamental de presunción de inocencia, así como muestran su incompatibilidad con el principio de culpabilidad.

1.3 Prueba de la culpabilidad en sentido estricto.

En el epígrafe anterior ya hemos dado unas pinceladas en cuanto a la importancia del principio de culpabilidad dentro de la carga de la prueba de la Administración y es que el principio de culpabilidad se considerará vulnerado cuando la Administración al imponer la sanción no especifica en la resolución las razones que han conducido a la calificación de la actuación como hecho típico por su relación con alguna acción imprudente o infracción del deber de cuidado, exponiendo cuál ha sido el proceso lógico y mental que ha llevado a considerar que la conducta es atribuible al autor a título de culpa o dolo.

Y es que como ha expresado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio, “el principio de culpabilidad recogido en el art. 183.1 de la LGT viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia”. Así como en la STS 22 de diciembre de 2016, que procede de un recurso de casación de la STS 2966/2014 para unificación de la doctrina, en la que afirma que “La normativa tributaria presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren

⁶¹ ALARCÓN SOTOMAYOR, LUCÍA, “Capítulo XVI en especial el derecho fundamental a la presunción de inocencia”, ob.cit, pág. 674.

las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias”.

Por lo que volvemos a recalcar que es la Administración la que debe probar la culpabilidad, como se ha puesto de manifiesto en la STS de 6 de junio de 2008, en la resolución del recurso de casación 146/2004 para la unificación de doctrina, de la que deducimos cuáles son las actuaciones que tiene que llevar a cabo la Administración para probar la existencia de la culpabilidad y desvirtuar la presunción de inocencia.

De las actuaciones que está obligada a realizar podemos destacar que la Administración deberá expresar motivadamente, cuáles son los preceptos y el razonamiento lógico que los ha llevado a imponer la sanción pues, la mera cita de los preceptos legales no desvirtúa la presunción de inocencia, ni tampoco la desvirtúa el hecho de realizar una mera referencia al resultado que se constituye como ilícito, pues es necesaria la explicación de su relación con la existencia de la culpabilidad, ya que nadie está obligado a probar su inocencia siendo la Administración la que tiene que probar la ausencia de diligencia.

De tal forma que en la STS 480/2010, de 12 de julio de 2010, que ha sido comúnmente utilizada por los tribunales para resolver las dudas sobre los condicionantes que una motivación debe contener para que esta se considere suficiente, se dice que: “Cabe recordar que nuestra jurisprudencia, de la que hemos dejado constancia en el fundamento anterior, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria.”

De lo cual se deduce que para que se considere suficientemente motivada: ha de inferirse, es decir, debe ser una conclusión conectada a elementos conocidos y derivada de ellos; debe hacerse de forma razonada, utilizando procesos deductivos o inductivos, e incluso las presunciones, conforme a los criterios del razonamiento humano; en cuanto a que sea razonablemente se refiere a que la inferencia sea sostenible y fundada, su explicación ha de ser suficiente, no dejando la explicación y la correlación de hechos y pruebas jurídicas a la

imaginación del lector; y ha de basarse en el juego conjunto de las circunstancias concurrentes, por lo que, todo ello ha de relacionar los elementos de hecho con los elementos de la lógica, y para ello han de ser mencionados todos los que influyen en el proceso y conclusión de cualquier forma, de manera que permitan una conclusión, eliminando así la posibilidad de que se utilicen cláusulas genéricas para apreciar la culpabilidad de la conducta de un obligado tributario .

Produciéndose, por tanto, la indefensión del imputado cuando este no sabe cuáles son las circunstancias concurrentes que están siendo tenidas en cuenta como elementos conformadores de su culpabilidad, tanto a nivel factico como jurídico, produciéndose asimismo una vulneración de su derecho a la presunción de inocencia, ya que, en el caso de que la motivación de la sentencia no sea suficiente no quedaría acreditado el elemento subjetivo de la infracción, dado que su acreditación estaría fundada en una presunción de intencionalidad, lo cual desembocaría en la anulación de la resolución adoptada para evitar a indefensión que se ha cometido contra el obligado tributario.⁶²

En esta línea se pronuncia la STS 1445/2008, de 17 de marzo, en el sentido en el que establece que la motivación de la sanción es la que «permite al destinatario, en este caso, al sancionado, conocer los motivos de la imposición de la sanción, en definitiva, de la privación o restricción del derecho que la resolución sancionadora comporta, permitiendo, a su vez, el eventual control jurisdiccional de la decisión administrativa».

De lo que deducimos que la motivación de la resolución administrativa no es solamente para salvaguardar los derechos y garantías del ciudadano sino también para permitir un control de la potestad sancionadora de la propia Administración.

Tanto es así, que incluso el artículo 211.3 de la LGT, trata esta materia estableciendo que: “La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley.”

⁶² En este sentido se pronuncia la resolución del TEAC 663/2016, de 18 febrero.

Dado que, como hemos dicho, la Administración tributaria es el único organismo dotado de facultades de imposición de sanciones tributarias, en los casos en que haya un déficit de motivación de sus resoluciones, solo la propia Administración podrá suplir la falta de este, pues los órganos de la jurisdicción ordinaria solo pueden llevar a cabo un control de legalidad⁶³.

En este sentido se expresa en la STC 7/1998, de 13 de enero que “en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria.” Es evidente que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad. Además, ha señalado que "una ulterior Sentencia que justificase la sanción en todos sus extremos nunca podría venir a sustituir o de alguna manera sanar la falta de motivación del acto administrativo", dado que no son los Tribunales Contencioso- Administrativos, sino la Administración Pública quien, en uso de sus prerrogativas constitucionales, sanciona a los administrados

La misma línea sigue la STS 243/2007, de 10 de diciembre cuando establece “la inadecuación constitucional de considerar que el proceso judicial de impugnación de una sanción administrativa subsane las lesiones del art. 24.2 CE causadas en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador supliendo sus deficiencias en el seno del propio proceso judicial, sustituyendo así en sus funciones propias a la Administración autora del acto, fiscalizado en el proceso». La razón estriba en que «no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde haya de actuarse el ius puniendi del Estado, sino un proceso contencioso-administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción. En consecuencia, no es posible concluir que sean los Tribunales contencioso-administrativos los que, al modo de lo que sucede en el orden jurisdiccional penal, condenen al administrado. Muy al contrario, la sanción administrativa la impone siempre la Administración pública en el ejercicio de la potestad que le reconoce la Constitución. De otra manera no se respetaría la exigencia constitucional de que toda sanción administrativa se adopte a través de un procedimiento que respete los principios esenciales reflejados en el art. 24 CE”.

⁶³ DELGADO SANCHO, CARLOS DAVID, “Elementos constitutivos de la infracción Tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 139/2011, pág. 70.

Si recordamos en el Capítulo II de este trabajo, en su apartado dedicado al significado y contenido del principio de culpabilidad de este trabajo, ya vimos las dificultades que el mismo principio entraña a la hora de delimitar su concepto, así como a la hora de apreciar sus distintas manifestaciones, las cuales son el dolo y la culpa, por lo que nos podemos imaginar que su prueba tampoco será una tarea fácil de realizar.

En este sentido, en la STS de 23 de febrero de 2015, recurso de casación 3855/2013, se expresa que "...para determinar, en cada supuesto, si la resolución administrativa sancionadora cumple o no con la exigencia de motivar la culpabilidad es necesario tener en cuenta tanto las circunstancias fácticas que aquélla contempla como las normas tributarias que aplica...".

Y es que a la hora de probar la culpabilidad tendremos que comprobar la concurrencia de dolo y de culpa, es decir tendremos que valorar cuestiones relativas al conocimiento y voluntad de las personas, ya que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido no es suficiente para dar cumplimiento a las garantías del procedimiento sancionador, tal como lo ha declarado el Tribunal Constitucional en su sentencia 164/2005, de 20 de junio, afirmando que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere".

Para que esto sea posible, y siguiendo la línea que muestra PALMA DEL TESO, la Administración se servirá de dos tipos de pruebas para demostrar la culpabilidad: de pruebas indiciarias, que nos permitirán alcanzar la certeza del juicio de culpabilidad y de pruebas documentales, que ayudaran a demostrar que la conducta ha sido realizada dolosamente.

Pues en este ámbito de la culpabilidad, el elemento de la culpa o imprudencia goza de una mayor facilidad probatoria que el dolo, pues para la prueba de este se deben demostrar dos cosas, por un lado, la voluntad de conocer y querer la conducta y, por el otro, el conocimiento de que la conducta que se ha realizado era contraria a derecho. Sin embargo, la que la negligencia tiene la facilidad de que podrá probarse gracias al criterio del grado de la diligencia debida, que ya hemos tratado en otros apartados del trabajo, simplemente

demostrando que el sujeto no ha actuado con la atención que se le exige de forma abstracta al hombre medio o con la atención que se le exige a un profesional, debido a su trabajo.

En este sentido se pronuncia el Tribunal Económico Administrativo Central en la sentencia 594/2007, en la que se afirma: “La culpabilidad es pues el elemento subjetivo del delito, pudiéndose, en este sentido, considerar culpable al que, pudiendo adecuarse a la norma, realiza un acto contrario a ella. Actúa culpablemente quien omite la diligencia debida. Desde un punto de vista gramatical, el término diligencia expresa una cualidad (la cualidad de diligente); es diligente el que está dispuesto a hacer con prontitud e interés las cosas que tiene que hacer o cierta cosa que se expresa. Esta cualidad se opone a negligencia; no es diligente el que es negligente, es decir, el que no pone el cuidado o el interés debido en las cosas que hace o en el arreglo de su persona.”

Así, para poder probar la existencia de dolo es cuando se le facilita a la Administración la prueba documental, que hemos mencionado antes, que nos sirve para probar el primer aspecto del dolo, en cuanto a que la acción del sujeto es querida y conocida por él, permitiendo atribuírsela. Para solucionar la prueba del segundo aspecto, en cuanto al conocimiento de que la conducta era contraria a derecho, la doctrina ha optado por dejarla sin prueba, es decir, se deja la prueba de la conciencia al sujeto imputado en caso de que pueda alegar la existencia de un error de prohibición.⁶⁴

En el caso de que no se obtuviera una certeza en cuanto a la existencia del dolo en la actuación constitutiva de infracción, el hecho no quedaría impune gracias a la posibilidad que ofrece nuestro ordenamiento en cuanto a la graduabilidad de la culpa pues se podría imponer la sanción con la simple concurrencia de culpa lata sin que la dificultad de la prueba pueda dejar sin castigo la comisión de una infracción.

⁶⁴ PALMA DEL TESO, ÁNGELES, *El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador*, ob.cit, pág. 155.

CONCLUSIONES.

Para afrontar el estudio del principio de culpabilidad en las infracciones tributarias es necesario comprender las relaciones que surgen entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador.

La aceptación de la teoría del Ius puniendi único del Estado por parte de la doctrina y la jurisprudencia permitió la aceptación de la idea de que los delitos y las infracciones comparten la misma naturaleza jurídica, gozan, por tanto, de identidad ontológica, permitiendo así la aplicación de los principios propios del Derecho penal al ámbito de las infracciones tributarias.

La aplicación de los principios propios del Derecho penal al ámbito tributario no se realiza de una forma idéntica sino que se aplicarán con matices, aspecto que engloba un gran interrogante el cual no está resuelto, paliándose este aspecto mediante la aplicación criterios cuantitativos y cualitativos que están en consonancia con las necesidades de esta rama del derecho, ya que solo de esta forma la Administración será capaz de proteger los bienes jurídicos tutelados respetando los derechos y garantías de los ciudadanos.

Entre estos principios penales aplicables al ámbito administrativo sancionador se encuentra el principio de culpabilidad.

Dicho principio no tiene un reconocimiento constitucional explícito, sino que nos lo encontramos implícitamente dentro del artículo 25 de dicho cuerpo normativo.

El reconocimiento del principio de culpabilidad en el Derecho tributario no fue tarea fácil dado que por mucho tiempo los tribunales seguían, en esta rama del derecho, la teoría de la responsabilidad objetiva. La transición a la aplicación de la teoría de la responsabilidad subjetiva surgió como consecuencia de la aprobación de la Constitución y la aceptación de la aplicación de la teoría del Ius puniendi único; se vió impulsada por la reforma de la LGT de 1985, pero no fue hasta que el Tribunal Constitucional despejó las dudas en cuanto a la nueva redacción de los artículos de la LGT cuando se admite de forma completa dicha teoría y con ella el reconocimiento del principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias.

En la LGT actual, que data de 2003, se sigue sin contar con un reconocimiento explícito del principio de culpabilidad siendo a través del principio de responsabilidad por el hecho por lo que podemos confirmar la necesidad de la aplicación de la teoría de la responsabilidad subjetiva en materia tributaria y deducir que es en el artículo 183 donde este principio tiene su reconocimiento implícito dado que especifica el grado mínimo de culpabilidad necesario para la comisión de una infracción tributaria, que tal y como establece el artículo, es “cualquier grado de negligencia”.

De tal forma que para la comisión de una infracción tributaria son necesarios dos requisitos, uno objetivo, que es la comisión de un ilícito tipificado, y otro subjetivo, que es la concurrencia del elemento de culpabilidad.

Para que exista la concurrencia de culpabilidad es necesario que la persona que comete el ilícito sea imputable, que en la conducta culpable se aprecie la existencia de dolo o de imprudencia, y que no concurra ninguna de las causas que da lugar a la exoneración de responsabilidad.

Esta exigencia de culpabilidad es diferente respecto a la exigida en el Derecho penal dado que este derecho está reservado a castigar las conductas lesivas que son más peligrosas para los bienes jurídicos tutelados, constituyendo el último medio de protección y cuyo eje principal es el dolo, mientras que en el ámbito del Derecho administrativo sancionador y más específicamente en materia tributaria, se tipifican las conductas en su forma imprudente, siendo la mera concurrencia de cualquier grado de negligencia la exigencia para la concurrencia de ilícitos administrativos, delegando a las conductas dolosas a una posición subsidiaria, convirtiéndose el dolo en un elemento agravante, desempeñando un papel inverso al que desempeñan en el Derecho penal.

Las manifestaciones del principio de culpabilidad son el dolo y la culpa o imprudencia.

El dolo en el Derecho tributario se encuentra dentro del tipo subjetivo de la infracción, desempeña un papel fundamental en el aspecto de la graduación de la gravedad de la conducta a la hora de imponer una sanción. Está compuesto por dos elementos, uno volitivo, y otro intelectual, los cuales entrañan dificultades a la hora de su apreciación y que

se han resuelto gracias a la utilización de unos criterios mínimos graduables establecidos por el legislador y la normativización que se llevó a cabo en la reforma de la LGT del 2003 pues introdujo en su redacción una serie de circunstancias objetivas que permiten deducir la intención fraudulenta del obligado tributario, siendo una de las más relevantes la utilización de medios fraudulentos, cuya regulación se encuentra en el artículo 184.3 de la LGT.

La culpa o imprudencia constituye el eje principal de la culpabilidad en materia tributaria. Sus dos aspectos más significativos son el no haber actuado con la diligencia debida y el requisito de la posibilidad de evitar el resultado, de tal forma que la definición de culpa queda configurada como: la inobservancia del deber de cuidado debido que da lugar a una actuación negligente. Esta culpa puede graduarse en levísima, leve y grave; en materia tributaria lo normal es que la culpa se gradúe en leve y grave, dejando la culpa levísima reservada para situaciones excepcionales donde la comisión de la acción imprudente ha sido realizada por sujetos que tienen la condición de profesional.

Aun así, hay situaciones, donde, aunque se cumplan todos los requisitos que nos permiten apreciar la culpabilidad, quedarán impunes al concurrir una serie de causas que provocan que las consecuencias derivadas de la comisión de una infracción no sean imputables o reprochables a su autor. Estas son las causas de exclusión de la culpabilidad que se encuentran recogidas, sin ser un *numerus clausus*, en el artículo 179 apartado 2 de la LGT.

La carga de la prueba recae sobre la Administración tributaria de acuerdo con los principios de impulso de oficio y respetando el derecho a la presunción de inocencia, el cual alcanza un mayor valor en nuestro ordenamiento que en el Derecho europeo al considerarse un derecho fundamental que cumple en el procedimiento con una función probatoria y como una regla de tratamiento. De tal forma que la Administración deberá probar la culpabilidad del imputado desvirtuando la presunción de inocencia sirviéndose para ello de las pruebas que estime necesarias, ya sean pruebas indiciarias o documentales que ayuden a probar la existencia de culpa o dolo en la actuación del sujeto respectivamente, y realizando un juicio de verosimilitud de las afirmaciones fácticas aportadas en el procedimiento permitiendo la verificación de los hechos constitutivos de infracción y la participación del imputado en ellos exponiendo cuál ha sido el razonamiento lógico y mental, así como, los preceptos que ha seguido para llegar a la conclusión. Quedando los particulares solamente responsables en el proceso de la carga de la prueba de los hechos eximentes y en los casos en que la

Administración pida al imputado la prueba de algún hecho controvertido al encontrarse este en una posición más beneficiosa para verificarlo.

La motivación suficiente de la resolución sancionadora no sirve solamente para salvaguardar los derechos y garantías de, en este caso, el obligado tributario, sino también, para poder ejercer un control jurisdiccional de la potestad sancionadora de la Administración, dado que es el único órgano dotado de este poder para imponer sanciones tributarias previstas en la LGT; por ello que el déficit de motivación sus resoluciones sancionadoras no pueda ser paliado por otros órganos jurisdiccionales. Así como, que dicha motivación requiere la eliminación por parte de la Administración en sus resoluciones de cláusulas genéricas para acreditar el elemento subjetivo de la culpabilidad, impidiendo que los obligados tributarios sean sancionados por cualquier incumplimiento de sus obligaciones tributarias, siendo necesaria la presencia de dolo o culpa en la conducta, descartando la posibilidad de poder ser sancionado con la mera responsabilidad objetiva.

Por lo que podemos concluir diciendo que el principio de culpabilidad en materia tributaria ha sido y sigue siendo objeto de confrontación entre los tribunales, dado que su presencia es determinante para la imposición de una sanción, conformando de esta forma un instrumento tanto de protección para los particulares como de control de la Administración y cuya acreditación reside en el correcto razonamiento lógico de la presencia de culpa o dolo en la actuación del obligado tributario, aspecto problemático pero que sin embargo se va perfilando en la jurisprudencia, dado que en sus resoluciones nos encontramos con los criterios necesarios con los que la motivación debe cumplir para que se considere suficiente y sea capaz de desvirtuar la presunción de inocencia del imputado tributario haciéndole merecedor de la imposición de una sanción.

BIBLIOGRAFIA.

ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SÁNCHEZ, BEGOÑA, *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex nova, 1º edición de octubre de 2005.

ANÍBARRO PERÉZ, SUSANA, *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, capítulo dedicado a “El principio de culpabilidad de las infracciones tributarias”, Lex Nova, 2005.

ALARCÓN SOTOMAYOR, LUCÍA, *Derecho administrativo sancionador*, “Capítulo XVI en especial el derecho fundamental a la presunción de inocencia”, Lex Nova, 1º edición de 2010.

ALARCÓN SOTOMAYOR, LUCÍA, Los delitos e infracciones administrativas y las penas y sanciones tienen la misma naturaleza jurídica. *Revista de administración pública (RAP)*, nº 195, 2014.

ALARCÓN SOTOMAYOR, LUCÍA *El procedimiento administrativo sancionador y los derechos fundamentales*, Aranzadi S.A, 2007.

CAMPOS, TOMÁS CANO, “Derecho administrativo sancionador”, *Revista Española De Derecho Constitucional*, JSTOR, no. 43, 1995.

CALVO VÉRGEZ, JUAN, “El principio de la culpabilidad en las infracciones tributarias la luz a la reciente doctrina jurisprudencial”, *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad, 2/2011.

CHOCLÁN MONTALVO, JOSÉ ANTONIO, “Responsabilidad tributaria por los conceptos, una aplicación razonable del principio de culpabilidad”, *La Ley*, 2005, N°2.

DELGADO SANCHO, CARLOS DAVID, “Elementos constitutivos de la infracción Tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 139/2011.

DEL POZO LÓPEZ, JOAQUÍN IGNACIO, tesis doctoral *La culpabilidad en los ilícitos tributarios*, Editorial de la Universidad Complutense de Madrid, 1983.

GARCÍA MACEIRAS, OSEAR, “La interpretación razonable de la norma tributaria”, *Revista da Asesoría Xurídica da Xunta de Galicia*, Núm.1.

GARCÍA AMADO, J.A, “Sobre el ius puniendi: su fundamento, sus manifestaciones y sus límites”, *Documentación Administrativa*, 2008, núm 280-281.

GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, NICOLÁS *La prueba en el proceso administrativo (objeto, carga y valoración)*, Colex,1992.

GÓRRIZ GÓMEZ, BENJAMÍN, “Sobre la culpabilidad en las infracciones tributarias. STS (Sala Tercera), de 19 de enero de 2016”, *Revista Aranzadi Doctrinal num.4/2017*, *Aranzadi S.A.U*, 2017.

GÓRRIZ GÓMEZ BENJAMÍN, “Una vez más sobre la culpabilidad en las infracciones tributarias a propósito de la STS, Sala tercera; de 22 de diciembre de 2016,” *La ley*, 2017.

IZQUIERDO CARRASCO, MANUEL, *Derecho administrativo sancionador*, Capítulo VIII. La culpabilidad y los sujetos responsables, Lex nova, 1º edición de 2010.

LÓPEZ LÓPEZ, HUGO, *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Aranzadi, primera edición 2009.

MONTORO PUERTO, MIGUEL, *La infracción administrativa: características, manifestación y sanción*, Nauta S.A, 1965.

MARTÍN QUERALT, JUAN, ¿Cuántas veces tiene que decir el tribunal supremo que no cabe sanción sin probanza por la administración Tributaria de la concurrencia de la culpabilidad? *Wolters Kluwer, Carta Tributaria, Revista de Opinión* nº 34, 2017, Nº 34, 1 de enero de 2018.

NIETO GARCÍA, ALEJANDRO, *Derecho Administrativo Sancionador*, Tecnos S.A quinta edición del 2011.

PALMA DEL TESO, ÁNGELES, *El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador*, Tecnos, 1996.

PUEBLA AGRAMUNT, NURIA, Culpabilidad en la infracción tributaria la STS de 12 de Julio de 2010 y los Tribunales Económicos-Administrativos: un uso interesado de la jurisprudencia, *RCyT.CEF* num. 352.

RANDO CASERMEIRO, PABLO, *La distinción entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador*, Tirant lo Blanch, 2010.