

---

---

# La culpabilidad en las infracciones tributarias

---

Partiendo de la semejanza entre infracción penal e infracción administrativa -tributaria en este caso-, se pretende comprobar si los principios sustanciales de la teoría del delito se han venido recogiendo en la regulación de las infracciones tributarias, para analizar si la culpabilidad ha tenido un papel destacado en dichas infracciones. En este sentido, se constata que en nuestro Ordenamiento siempre se ha requerido la presencia de culpabilidad para apreciar la existencia de una infracción en el ámbito tributario, descartándose, por tanto, la responsabilidad objetiva o sin culpa.

\_\_\_\_\_ Por Julio Jiménez Escobar' \_\_\_\_\_

## 1) UNA CUESTION PREVIA: LA NATURALEZA DE LA INFRACCION TRIBUTARIA

Indagar sobre la naturaleza de la infracción tributaria es un presupuesto necesario a la hora de realizar un estudio de la incidencia del elemento subjetivo en dichas infracciones, ya que la posición que adoptemos va a determinar que nuestro análisis se encamine en una dirección o en otra.

Para analizar la naturaleza del ilícito tributario, no debemos intentar comparar la regulación positiva de las infracciones tributarias y la de los delitos para comprobar si ambas responden a los mismos principios, sino que nuestros esfuerzos se deben centrar en ver si la reacción del Ordenamiento ante la violación de las normas tributarias es similar a la

(\*) Ldo. en Derecho. Profesor de ETEA.

que se produce en el ámbito penal (1). En este sentido, es claro que la sanción que va aparejada a la comisión de una infracción tributaria tiene una finalidad claramente represora e intimidatoria, y no simplemente de carácter indemnizatorio que es el que se suele dar cuando lo que se viola es un derecho subjetivo.

Partiendo de esta respuesta similar del Ordenamiento ante la comisión de una infracción penal y administrativa (tributaria en este caso), la mayoría de la doctrina estima que "las infracciones no criminalizadas no son, en el mundo del Derecho, nada sustancialmente distinto a las infracciones tipificadas como delitos o faltas" (2), sino que, más bien, son "ontológicamente iguales" (3).

Prueba de lo anterior lo constituye el hecho de la despenalización que se está produciendo en el Derecho positivo vigente de determinadas conductas que pasan a ser tratadas "como simples ilícitos administrativos (...)", lo que "pone de manifiesto la similitud de los bienes jurídicos protegidos en uno y otro campo" (4). Es lo que algún autor (5) ha denominado "la fungibilidad de las formas de defensa del Estado", que implica que son los criterios de política criminal los que deben utilizarse para decidir si se establece una sanción administrativa o criminal.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado también en diversas ocasiones sobre la unidad del concepto de infracción (6).

Tras la Constitución de 1978 y el artículo 25 de la misma, se pone de manifiesto la identidad sustancial de los ilícitos penales y administrativos. En este sentido, resulta tremendamente esclarecedora la famosa sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 1981 en la que se

---

(1) PEREZ ROYO, F. "Infracciones y sanciones tributarias", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, pp. 20 y ss. En el mismo sentido, RUFIAN LIZANA, D.M. "La constitucionalidad de la regulación de las infracciones y sanciones tributarias en la Ley General Tributaria", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 58, 1988, p. 220.

(2) SAINZ DE BUJANDA, F. "Sistema de Derecho Financiero", volumen II, Universidad Complutense, 1985, p. 612.

(3) FERREIRO LAPATZA, J.J. "Curso de Derecho Financiero Español", Marcial Pons, Madrid, 1989, p. 551.

(4) PEREZ ROYO, F. "Los delitos y las infracciones en materia tributaria", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pp. 264 y 265.

(5) RAMALLO MASANET, J. "La modificación parcial de la Ley General Tributaria", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, números 47 y 48, 1985, p. 346.

(6) Sentencias de 9 de febrero de 1972 y de 24 de octubre de 1974.

---

## La culpabilidad de las infracciones tributarias

---

establece que "los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Administrativo sancionador, dado que ambas son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja el artículo 25 de la Constitución, y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, hasta el punto que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales" (7).

La diferencia entre ambos tipos de infracciones se sitúan hoy en aspectos simplemente formales, basándose en el órgano que está llamado a apreciarlas y aplicarlas. Así, de las infracciones penales, entienden los órganos judiciales, y de las infracciones administrativas, los órganos administrativos (8).

Ante esta identidad de ambos tipos de infracciones, nuestro trabajo se centrará en ver si los principios sustanciales de la teoría del delito se han venido recogiendo en la regulación de las infracciones tributarias, para analizar, en este sentido, si la culpabilidad ha tenido un papel destacado en el ámbito tributario. Con este estudio comprobaremos si la regulación de las infracciones tributarias ha sido conforme con la propia naturaleza de su estructura sustancial, es decir, similar a la de la infracción penal, y no caeremos en el erróneo planteamiento inverso, esto es, intentar deducir la naturaleza de las infracciones tributarias partiendo de la regulación de éstas en el Derecho positivo para ver si se adecúan a los principios propios del Derecho Penal, y en caso negativo, negar su semejanza con las infracciones penales al no responder a iguales criterios.

### **2) LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 1963, LA LEGISLACION PRECEDENTE EN MATERIA DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y LA CULPABILIDAD**

Como precedentes a la Ley General Tributaria en la regulación de las infracciones y sanciones, tenemos, en primer lugar, el Reglamento de la Inspección de la Hacienda Pública de 13 de julio de 1926. En este texto normativo el elemento subjetivo juega un importante papel en la regulación de las infracciones tributarias. De la lectura de la Base 30, segundo

---

(7) STC 18/1981, 8 de junio (B.O.E. de 16 junio).

(8) FERREIRO LAPATZA, J. ob. cit., p. 551.

párrafo de dicho texto legal (9), se desprende la necesidad de la presencia de "malicia o propósito de ocultación de bases contributivas" para poder apreciar la existencia de una infracción de ocultación o defraudación. La jurisprudencia mayoritaria se pronunció en el mismo sentido (10).

Con posterioridad apareció la Ley sobre Inspección de Tributos de 20 de diciembre de 1952. En esta Ley no se hace referencia alguna a la malicia o propósito de ocultación, pero pese a ello y al tenor literal de algunos de sus artículos, la jurisprudencia "mantuvo constantemente la necesidad de apreciar ánimo o propósito de evasión para la calificación de una conducta como determinante de una infracción de ocultación o de defraudación" (11).

En 1963 aparece la Ley General Tributaria (en adelante L.G.T.) que pretende ser un texto codificador del régimen general de los tributos. Esto llevó aparejado también una nueva regulación del régimen sancionador en el ámbito tributario que se recogía en capítulo VI del título II de la precitada Ley.

El concepto de infracción tributaria que se recogía en el artículo 77 de la L.G.T. guardaba una gran similitud con la definición de delito que se contenía en el Código Penal en su redacción de 1944, tal y como se desprendía del propio tenor literal de los dos artículos citados (12).

---

(9) El segundo párrafo de la Base 30 disponía lo siguiente: "La calificación de los expedientes corresponde en todo caso a la Administración de Rentas Públicas, con arreglo a lo que dispongan los Reglamentos respectivos, y teniendo en cuenta que siempre que los contribuyentes tengan declaradas en la Administración sus bases contributivas y *no se pueda, por tanto, presumir en ellos ni malicia, ni propósito de ocultarlas*, los expedientes que se les instruyan serán de comprobación".

(10) PEREZ ROYO, F. Los delitos e infracciones..., ob. cit., p. 250, nota 356.

(11) PEREZ ROYO, F. *Ibidem*, p. 254.

(12) El artículo 77 de la L.G.T. establecía: "1. Son infracciones tributarias las acciones y omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las leyes de naturaleza fiscal y en los reglamentos de cada tributo.

2. Toda acción u omisión constitutiva de una infracción se presume voluntaria, salvo prueba en contrario.

3. Las infracciones podrán ser:

a) Simples infracciones.  
b) De omisión, y  
c) De defraudación".

Por su parte, el artículo 1 del Código Penal señalaba que "son delitos o faltas las acciones u omisiones voluntarias penadas por la ley".

---

## La culpabilidad de las infracciones tributarias

---

Dejando de lado los otros elementos integrantes de la estructura del delito (acción u omisión, tipicidad, antijuridicidad y punibilidad) el mayor problema interpretativo se planteó en relación a la exigencia de culpabilidad en la infracción tributaria y, más concretamente, en lo que se refiere a las dos formas de ésta: el dolo y la culpa.

La cuestión se centraba en el alcance a dar al término de voluntariedad que aparecía en el art. 77 de la L.G.T.

En este sentido, existían interpretaciones que consideraban que la definición de infracción tributaria que se daba en el artículo 77 de la L.G.T. estaba muy próxima a un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. Así el término "voluntarias" debía entenderse como próximo al de imputabilidad a través de la mera actuación, en cuanto que requería que la acción se refiriese a un sujeto capaz de entender y querer (13). Partiendo de estas concepciones Amorós sostuvo "que el dolo o negligencia en el ilícito o infracción tributaria son circunstancias completamente inoperantes desde el punto de vista legal y sus consecuencias se reducen a tenerlos presentes en el momento de establecer una sanción, pero no para configurar el ilícito o infracción" (14). En definitiva, el ilícito tributario debe calificarse sólo por el resultado (perjuicio económico para el Estado) o bien por la inobservancia de los preceptos legales.

Otra línea interpretativa (15) concebía el término "voluntarias" como comprensivo del requisito o elemento de la culpabilidad, en forma de dolo o culpa, si bien reconocía la dificultad de romper la presunción de voluntariedad del art. 77.2, ya que aunque dicha presunción también se recogía en el art. 1 del Código Penal para los delitos y faltas, en el procedimiento penal era más fácil de desvirtuar por las garantías de que se veía rodeado. Ahora bien, dificultad de la prueba no significa imposibilidad de la misma.

Es más, esta línea de opinión mantenía que si bien para las infracciones de los artículos 78 y 79 b) era suficiente la mera culpa, para las de los artículos 79 a) y 80 (infracciones de omisión y de defraudación) era necesario un dolo específico, al concebirse en la redacción de la L.G.T.

---

(13) AMOROS RICA, N. Ley General Tributaria, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1967, p. 841.

(14) AMOROS RICA, N. *Ibidem*, p. 917.

(15) PEREZ ROYO, F. "Infracciones y sanciones tributarias", *ob. cit.*, pp. 81 a 83.

(16) como unas infracciones de tendencia (17).

Por su parte, Gota Losada (18) sostenía que formalmente no se seguía el concepto de responsabilidad objetiva, debido a que la presunción de voluntariedad del artículo 77.2 de la L.G.T. exigía precisamente que existiese aquélla. Pero, debido a esa presunción, y prescindiendo de las apariencias, en el Derecho Tributario se operaba exactamente igual que si se hubiese pronunciado a favor de la responsabilidad objetiva o sin culpa, porque la culpa se presume siempre eludiendo toda necesidad de probarla y de precisar sus distintos grados. Además, interpretaba que para la comisión de la infracción de omisión no era necesario un dolo específico, ya que el tenor literal del artículo lo único que indicaba es que debía existir una simple "relación ontológica de causa efecto". Es decir, "las acciones y omisiones constitutivas de infracciones tributarias de omisión deben ser actos que normalmente producen como resultado la ocultación de la deuda", por lo cual el planteamiento era puramente objetivo o causal.

Nosotros también nos mostramos reservados a la hora de exigir un dolo específico para poder apreciar la infracción de omisión, ya que de la lectura del artículo 84 de la L.G.T. se deduce que se podían cometer infracciones de omisión o de defraudación de buena fe (19), con lo cual si ésta se produce se excluía el dolo.

Por lo que respecta a la jurisprudencia, reiteradamente subrayaba la necesidad de voluntariedad, que ligaba con la culpabilidad, para la existencia de infracción tributaria (20).

---

(16) El artículo 79 a) de la L.G.T. establecía: "Constituyen infracciones tributarias de omisión:

a) Las acciones u omisiones que *tiendan a ocultar* a la Administración, total o parcialmente, la realización del hecho imponible o el exacto valor de las bases liquidables, mediante:..."

(17) PEREZ ROYO, F. *últ. ob. cit.*, pp. 84 a 93.

(18) GOTALOSADA, A. "Tratado del Impuesto sobre la Renta", tomo V, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pp. 473 a 485.

(19) El artículo 84 establecía que "las sanciones de omisión y defraudación se aplicarán por la Administración teniendo en cuenta la cuantía de la cuota, la repetición del hecho que diera origen a la infracción y *la buena o mala fe del sujeto pasivo*, de acuerdo con la graduación que se fije en el Reglamento correspondiente a esta Ley".

(20) Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 1972 y de 25 de marzo de 1977.

---

## La culpabilidad de las infracciones tributarias

---

Es más, ni siquiera los tribunales apreciaban la presunción de voluntariedad del art. 77.2 de la L.G.T., sino que un número amplio de resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central y del Tribunal Supremo, habían llegado a invertir esa presunción y convertirla en una presunción de no voluntariedad (21). Sirva de botón de muestra, entre otras muchas que podemos citar, la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 1970. En ella, el propio Tribunal reconoce que "la Sala ha venido sentando el criterio, calificable de comprensivo y humano, racional siempre, de que (...) para la estimación de defraudación u ocultación es menester la comprobación o la intuición al menos de la existencia de una voluntad defraudatoria o sustractiva (...)", con lo que traslada la carga de la prueba (22).

La propia jurisprudencia se ha pronunciado también en numerosas ocasiones (23) respecto a otros aspectos conectados con la voluntariedad, y por tanto con la culpabilidad, como es el de las divergencias interpretativas. En estos casos, ha declarado que no hay infracción alguna en razón de que no sólo no ha habido intencionalidad, sino que ni siquiera hay ausencia de diligencia debida (24).

Por último, respecto a la interpretación del artículo 79 a) y a la existencia de intencionalidad o un dolo específico, parece ser que los Tribunales se habían venido pronunciando también por su necesidad para apreciar esta infracción concreta (25).

---

(21) En este sentido se manifestaba el Diputado señor Ramallo Masanet en el debate parlamentario que llevó a la modificación de la L.G.T. a través de la Ley 10/1985. Cfr. Diario de Sesiones. Sesión Plenaria, núm. 150, del día 2 de octubre de 1984, p. 6785, citado por MARTINEZ LAFUENTE, A. "Notas sobre la nueva regulación de las infracciones tributarias", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núms. 47 y 48, 1985, p. 412.

(22) Cfr. Sentencia T.S. citada (Rep. Aranzadi 3306).

(23) Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de abril de 1973, 8 de abril de 1977, 1 de marzo de 1978, etc.

(24) PONT MESTRES, M. "Hacia la superación de una ceremonia de confusión: delimitación del concepto de infracción en el Derecho Tributario vigente", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 197, 1988, p. 960.

(25) Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 1974 y Sentencia del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de octubre de 1969.

### 3) LA LEY 10/1985, SOBRE MODIFICACION PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. UNA NUEVA DEFINICION DE INFRACCION TRIBUTARIA

Esta ley nació ante la insuficiencia que mostraba la L.G.T. tras la profunda reforma que se había producido en España a partir de la Ley 50/1977 y que había afectado a la elección de objetos imponible, a las técnicas de personalización y subjetivización de los tributos y, en definitiva, al establecimiento de una imposición global sobre la renta dejando de lado la imposición real o de producto. Todos estos cambios hicieron que el cuadro jurídico conceptual establecido en la L.G.T. de 1963 se mostrase insuficiente ante un cambio cualitativo de tal naturaleza. Ahora bien, no sólo esto impulsaba los deseos reformadores, sino que el ánimo de dar una nueva regulación al tema de las infracciones y sanciones tratando de objetivarlas como respuesta a las posturas jurisprudenciales a que antes hacíamos referencia, se mostraba como uno de los motores fundamentales en todo este espíritu reformador (26).

Con anterioridad a la Ley de 1985, existieron ya varios intentos de reforma en el ámbito sancionador que se vieron frustrados por diversos motivos. Entre ellos, tenemos el Anteproyecto de Ley de Disciplina Contable y Represión del Fraude Fiscal de 30 de abril de 1976, y el Proyecto de Ley Sancionadora de las Infracciones Tributarias publicado en el Boletín Oficial de las Cortes el 2 de noviembre de 1981, que caducó tras las elecciones del 28 de octubre de 1982 al no reiterar el nuevo Gobierno su tramitación.

Ya en 1984 el Gobierno remitió a las Cortes Generales el Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal, en cuyo artículo 1 se reforzó el carácter objetivo de la infracción tributaria suprimiendo la referencia a la voluntariedad que se contenía en el antiguo artículo 77 de la L.G.T. (y que como analizamos fue donde se apoyó la jurisprudencia para entender que la culpa era un elemento necesario en la infracción tributaria), dejando con ello de lado no sólo la intencionalidad, sino incluso la mera culpabilidad (27).

---

(26) Es sugerente la denominación que recibió el Proyecto en un primer momento: Proyecto de Ley de Represión del Fraude fiscal.

(27) El artículo 1 del Proyecto establecía: "Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en la presente Ley".

---

## La culpabilidad de las infracciones tributarias

---

Posteriormente, la Ponencia se reunió el 8 de febrero de 1985 y cambió la denominación y estructura del Proyecto de Ley al entender que las finalidades de éste no eran meramente represivas, sino que también se alentaba un deseo de mejora de la educación tributaria y de la organización administrativa. Además, precisó que uno de los motivos inspiradores del Proyecto era la actualización, conforme a la Constitución, de la L.G.T. Por ello, se acordó que lo más conveniente era dar una nueva redacción a los artículos de la L.G.T. en los que se regulaba la materia de infracciones y sanciones y, en general, a las restantes materias (28).

La objetivación en la definición de infracción tributaria produjo una gran reacción entre todos los grupos parlamentarios excluido el socialista que, con diferentes argumentos (29), trataba de defender la redacción del Proyecto que se proponía. Finalmente, se aceptó una propuesta transaccional del señor Pérez Royo que propuso que el artículo 77 de la L.G.T. quedará redactado de la siguiente forma: "Las infracciones tributarias son sancionables a título de simple negligencia". Posteriormente en el Senado se incorporó la palabra "incluso" después de "sancionables", dando lugar al actual artículo 77.1 de la L.G.T. en los siguientes términos: "Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia". Por simple negligencia hay que entender la culpa leve o negligencia simple concebidas como la falta de atención y cuidado que cualquier persona media (es decir, el hombre medianamente cauto) debe poner al ejecutar sus actos. Estimamos que la propia literalidad del precepto nos lleva a esa conclusión.

Pese a que finalmente se introdujo el elemento subjetivo, lo que resulta evidente es que de la nueva regulación sistemática que se hace de las infracciones, resulta una mayor objetivización de las mismas. Así, de la

---

(28) MONTEJO VELILLA, S. "Tramitaciones parlamentarias de la modificación parcial de la L.G.T. y de la reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 47 y 48, 1985, p. 503.

(29) Afirmaba Sánchez Sáez en la Sesión Plenaria del Congreso celebrada el 21 de febrero de 1985 lo siguiente: "no es que se sostenga que en el ilícito tributario no existe dolo o culpa, que existe, lo que se afirma es que la indagación de ese dolo o culpa no es obligada", citado por PONT MESTRES, M. "Hacia la superación de...", *ob. cit.*, p. 970.

simple lectura del art. 79 (30) podría deducirse que nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad objetiva, aunque en realidad no podamos llegar a tal conclusión porque al menos debe existir simple negligencia dada la redacción del art. 77, sin embargo, lo que si se ha abandonado ya es la necesidad que se derivaba de la anterior redacción del art. 79 a) (que recordemos hacía referencia a las infracciones de omisión) de un dolo específico, siendo suficiente ya la simple negligencia.

De todas formas, el Proyecto tenía un claro carácter objetivo, que si bien se subsanó en el art. 77, subsiste en algunos otros preceptos que se incorporaron finalmente a la Ley General Tributaria y que han llevado a confusión. En este sentido, la propia Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria tuvo que elaborar la circular de 29 de febrero de 1988, en la que se señalaba la necesidad de que existiese dolo o culpa en la infracción tributaria y que la culpabilidad debía de apreciarse por la Inspección de los Tributos (31). Con ello se dejaban ya de lado plantea-

---

(30) "Constituyen infracciones graves las siguientes conductas:

a) Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener.

b) Disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones.

c) Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota, en declaraciones liquidaciones propias o de terceros.

d) Determinar bases imponibles o declarar cantidades a imputar a los socios, por las entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que no correspondan con la realidad".

(31) La mencionada Circular daba las siguientes instrucciones:

"Primera. Cuando la conducta de una persona o entidad se halle comprendida en algunos de los supuestos de infracción tributaria descritos principalmente en los artículos 78 y 79 de la Ley General Tributaria, la sanción correspondiente exigirá el carácter doloso o culposo de aquella conducta, debiendo la Inspección de los Tributos apreciar la necesaria concurrencia de esa culpabilidad.

Segunda. En particular, y de acuerdo con la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, no se considerará constitutiva de infracción tributaria la conducta de una persona o entidad que ha declarado correctamente o ha recogido fielmente en su contabilidad sus operaciones, obedeciendo la acción u omisión materialmente típica a la existencia de una laguna interpretativa o a una interpretación razonable de la norma que la Administración entiende vulnerada, efectuada por el sujeto pasivo u obligado tributario.

Tercera. Los inspectores-jefes velarán por la adecuada aplicación del Derecho tributario sancionador, evitando tanto que queden sin la adecuada sanción conductas constitutivas de infracción tributaria como que se consideren sancionables en el

---

## La culpabilidad de las infracciones tributarias

---

mientos como el de Fernández Cuevas (32) que, si bien no hablaba de responsabilidad objetiva, sostenía que en el caso en que se incurriese en el supuesto de hecho que constituía la infracción era el contribuyente el que debía demostrar que actuó con la diligencia debida, lo que, en definitiva, venía a suponer que se le presuponía culpable. Esta tesis, como era de esperar, se hizo acreedora de fuertes críticas, ya que "si la Constitución proclama el principio de presunción de inocencia y si la propia Constitución y su máximo órgano establece que los principios generales sobre punibilidad alcanzan la actividad sancionadora de la Administración y, por tanto, a las infracciones y sanciones tributarias, es claro que ha de ser la propia Administración tributaria la que corra con la carga de probar la culpabilidad en todos y cada uno de los casos y nunca el contribuyente demostrar su inocencia (...), es así como la simple negligencia se sitúa en la dimensión que le corresponde, en tanto que exige ser probada, sin que, por supuesto, el mero hecho de dejar de ingresar pueda identificarse automáticamente como infracción por más que lo diga el art. 79 de la L.G.T." (33).

En cualquier caso, esta incoherencia de la Ley llevó a algunos a interpretar que existía responsabilidad objetiva, lo que hizo plantear un recurso de inconstitucionalidad a sesenta senadores del Grupo Parlamentario Popular. También se plantearon cuestiones de inconstitucionalidad por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia y por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que se acumularon al recurso de inconstitucionalidad (aunque ninguna de ellas hacía referencia a la posible inconstitucionalidad del art. 77 de la L.G.T., sino a otras cuestiones: interés de demora, suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, capacidad económica como criterio de graduación de las sanciones, valor probatorio de las actas de la Inspección, etc.) (34).

Las alegaciones de los senadores recurrentes se concretaban en que se hacía desaparecer cualquier exigencia de voluntariedad o intencionalidad en las conductas sancionadas, y partiendo del principio de que las

---

procedimiento de inspección conductas en las que no concurren todas las condiciones necesarias para la imposición de una sanción como consecuencia de la realización de una infracción tributaria".

(32) FERNANDEZ CUEVAS, A. "Notas sobre los límites del delito contra la Hacienda Pública respecto de la infracción tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, pp. 80 y 81.

(33) PONT MESTRES, M. ob. cit., p. 979.

(34) En concreto se trataba del recurso de inconstitucionalidad número 695/1985, y de las cuestiones de inconstitucionalidad números 889/1988 y 1960/1988.

sanciones tributarias participan de la misma naturaleza jurídica de las penas, se transgrede el principio de que no existe responsabilidad criminal sin culpabilidad y se llega a un resultado lesivo de la seguridad jurídica y del principio de legalidad penal (artículos 9.3 y 25.1 de la Constitución).

Criticaban, además, el hecho de que ni siquiera se contemplase el factor de corrección que supone el error de derecho (35), lo que, para ellos, supone una inseguridad jurídica enorme, sobre todo ante el hecho de que la nueva redacción del artículo 107, dado por la Ley 10/1985, suprime el carácter vinculante de las consultas de la Administración.

El Tribunal Constitucional desestimó a través de la Sentencia de 26 de abril de 1990 el recurso de inconstitucionalidad que recaía sobre el artículo 77.1 de la L.G.T. en la redacción dada por la Ley 10/1985 (36). En este sentido, en su Fundamento Jurídico 4 sostiene que al establecerse en el nuevo artículo 77.1 que las infracciones tributarias son sancionables "incluso a título de simple negligencia" se evidencia que en él "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 sin atender a la conducta diligente del contribuyente" (37). Apoyándose en lo que acabamos de exponer, argumenta el Alto Tribunal que aunque el error de derecho no se mencione en el artículo 77.4 como causa de exención de la responsabilidad, no significa que sea irrelevante, ya que "si no hay responsabilidad objetiva, no es necesario que se haga constar expresamente el error de derecho como causa que exonere de dicha responsabilidad", y añade: "precisamente porque la Ley vincula esta responsabilidad a una previa conducta culpable, es evidente que el error de derecho -singularmente el error invencible- podrá producir los efectos de exención o atenuación que le son propios en un sistema de responsabilidad subjetiva, pero su falta de contemplación expresa en la norma no constituye defecto de inconstitucionalidad".

---

(35) Este tipo de error hace referencia, en el ámbito tributario, al que deriva del desconocimiento de la normativa tributaria y de las obligaciones que de ella se derivan, o bien, a la errónea interpretación de dicha normativa.

(36) STC 76/1990, 26 de abril (B.O.E. de 30 de mayo y corrección de errores en el B.O.E. 23 de octubre de 1990).

(37) Parece que el Tribunal Constitucional también asimila la simple negligencia a la culpa leve o negligencia leve en el sentido que antes indicábamos.

---

## La culpabilidad de las infracciones tributarias

---

En definitiva, el Tribunal viene a decir que es elemento integrante de la infracción tributaria el dolo o la culpa, aunque sea en su grado de simple negligencia, y que si no se hubiese contemplado así en la L.G.T., ésta podría ser inconstitucional, pero no es este el caso.

### 4) CONCLUSIONES

Primera: La jurisprudencia, tanto del Tribunal Supremo como del Tribunal Económico Administrativo Central, siempre ha considerado la culpa como un elemento necesario para apreciar la infracción tributaria, incluso cuando el tenor literal de la Ley hacía pensar en lo contrario.

Segunda: La reforma que se produjo en el año 1985 ha supuesto una cierta objetivización del concepto de infracción tributaria, aunque sin llegar nunca a la responsabilidad objetiva. Así las infracciones del artículo 79 se definen en términos puramente objetivos, abandonando la intención de ocultación que se encontraba entre los elementos del tipo. Por supuesto, debe existir como mínimo la simple negligencia, ya que viene exigido por el artículo 77.1.

Tercera: El propio Tribunal Constitucional manifestó en 1981 que los principios del ordenamiento penal son trasladables, con ciertos matices, a las infracciones administrativas (entre las que se encuentran las tributarias), y en la reciente sentencia de 26 de abril de 1990 sostiene que un sistema de responsabilidad objetiva respecto de las infracciones tributarias sería inadmisibles en nuestro ordenamiento jurídico. La Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria ha reconocido también la necesidad del dolo o culpa a través de una Circular de 29 de febrero de 1988.

Cuarta: Por simple negligencia hay que entender la culpa leve o negligencia simple, es decir, la falta de atención y cuidado que un hombre medianamente cauto debe poner al ejecutar sus actos. Entendemos que la propia literalidad del artículo 77 de la Ley General Tributaria, así como la utilización indistinta de estos términos por el Tribunal Constitucional en su reciente sentencia de 26 de abril de 1990, avalan esta interpretación. Por ello, debemos dejar de lado la culpa levísima o exigencia del cuidado y atención que debe poner una persona vigilante y cuidadosa (es decir, un individuo "escrupuloso") al ejecutar sus actos.

Quinta: Debido a todo lo anterior, y como ha ratificado también el

Tribunal Constitucional, el error de derecho excluye la imposición de sanciones al no producirse en este caso ni simple negligencia. Ahora bien, opinamos que el error deberá ser invencible, es decir, inevitable pese a concurrir la atención y cuidado exigibles al individuo. Esta calificación deberá realizarse en función de las circunstancias objetivas del hecho y las personales del autor que se den en cada caso particular. Por contra, en el error vencible, o evitable si se hubiese obrado con la diligencia debida, existe responsabilidad a título de simple negligencia.

Sexta: Por último, y aunque el Tribunal Constitucional no señala específicamente nada al respecto, dado que la Constitución y su máximo órgano interpretativo reconocen la aplicación de los principios generales sobre punibilidad a la actividad sancionadora de la Administración, y por respeto a la presunción de inocencia establecida en el artículo 24 de nuestra Carta Magna, la prueba de que ha existido dolo o culpa (aún en su grado de simple negligencia) corresponde a la Administración, no pudiéndose deducir de la propia inobservancia del precepto. En este sentido, deberá apreciarse la falta de diligencia en cada caso, atendiendo a las circunstancias personales y las condiciones concretas ante las que se halla el sujeto.