

[Mundo Judicial](#)[Tribunales](#)[Áreas y Sectores](#)[Profesionales](#)[Política](#)[Firmas](#)[Divulgación](#)[Portada](#) / [Firmas](#)

Firmas

La necesaria motivación de la culpabilidad en el procedimiento sancionador tributario

[Antonio Benítez Ostos - Eduardo de la Rosa Cuadrado](#)

Los autores son Antonio Benítez Ostos, abogado especialista en Derecho Administrativo y asociado Senior del Departamento de Derecho Público y Regulatorio de Andersen Tax & Legal, y Eduardo de la Rosa Cuadrado, inspector de Hacienda del Estado en la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña.

16/9/2018 06:15 | Actualizado: 16/9/2018 14:31



Uno de los aspectos más importantes en el procedimiento sancionador tributario es la correcta motivación de la existencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario, imprescindible para la imposición de la sanción.



En este sentido dispone el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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”**.

Este precepto exige que para la existencia de infracción tributaria **se aprecie culpabilidad a título dolo o culpa en el comportamiento del agente, de modo que excluye la existencia de un régimen de responsabilidad objetiva en el ámbito tributario.**

Esto es, no es posible la imposición de sanciones tributarias atendiendo simplemente al resultado, sin tomar en consideración la conducta del obligado.

Al respecto es cristalina la sentencia de 5 de noviembre de 2015 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (recurso Contencioso-Administrativo número 211/2013), en cuyo Fundamento Jurídico Quinto señala:

“Es sabido que la culpabilidad es un elemento fundamental de toda infracción administrativa, y también, por tanto, de toda infracción tributaria. La modificación del concepto de la culpabilidad fue introducida en el artículo 77 de la Ley General Tributaria de 1963 por la Ley 10/1985, de 26 de abril, mantenido en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («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»).

Quiere ello decir que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. Además, en la medida en que la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe (como expresaba claramente el artículo 33 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente), corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones”.

En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril (Recurso número 695/1985), entre otras.

Por lo tanto, **la culpabilidad se configura como el elemento subjetivo de las infracciones tributarias, pudiendo admitir varios grados**, tal y como viene señalando la jurisprudencia:

DOLO

Puede conceptuarse como la conciencia y voluntad por parte del sujeto de realizar el tipo objetivo de una infracción.

Para su concurrencia es necesaria la presencia de dos elementos:

Elemento intelectual o cognitivo: el obligado tributario debe saber qué es lo que hace y conocer los elementos integrantes del tipo. Basta, eso sí, con un conocimiento aproximado de tal extremo, sin que sea necesario un conocimiento exhaustivo de cada particularidad.

Elemento volitivo: es necesario también para que se verifique la actuación dolosa la existencia de un «ánimas», es decir, que el autor quiera realizar los elementos objetivos del tipo.

Acerca del dolo se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su sentencia 523/2015, de 5 de octubre (Recurso número 327/2015):

“El ánimo de defraudar concurre en “quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto”(…) El dolo concurre, declarando datos mendaces, ya sea con dolo directo, de primer grado o de segundo grado o indirecto o con dolo eventual”.

También resulta interesante en este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo 801/2008, de 26 de noviembre (Recurso número 496/2008).

Así, las conductas dolosas admiten tres modalidades; el dolo directo, de primer grado o inmediato o de segundo grado o mediato, y el dolo eventual:

DOLO DIRECTO DE PRIMER GRADO O INMEDIATO

Se produce en caso de que el resultado obtenido fuese el perseguido por el autor de la infracción.

DOLO DIRECTO DE SEGUNDO GRADO O MEDIATO

En este caso el actor no persigue el resultado obtenido pero lo asume como necesario.

DOLO EVENTUAL

Se dará en el supuesto de que el sujeto se represente el resultado como de probable producción y, aunque no quiera producirlo, siga actuando, admitiendo su eventual realización. Representa la frontera entre el dolo y el grado inferior de culpabilidad, la culpa o negligencia. Con relación al dolo eventual se recomienda la lectura de la sentencia del Tribunal Supremo 419/2015 (Recurso Núm. 10067/2015): “Por medio del dolo eventual, el agente se representa un resultado dañoso, de posible y no necesaria originación y no directamente querido, a pesar de lo cual se acepta, también conscientemente, porque no se renuncia a la ejecución de los actos pensados (...)”.

CULPA O NEGLIGENCIA

La actuación culposa se produce en quien omite la diligencia o el cuidado debido. Por lo tanto, concurre la culpa o negligencia en quien realiza un hecho recogido en el tipo infractor no de forma intencionada, sino a causa de haber infringido el deber que le era exigible.

Por lo tanto, en el caso de la culpa no se requiere una voluntad manifiesta y directa de infringir la norma.

a culpa supone la omisión del cuidado y atención que cualquier sujeto debe poner ordinariamente al realizar un hecho que pudiera resultar perjudicial a otro.

El artículo 183 de la Ley General Tributaria indica que para la comisión de una infracción tributaria basta con que la conducta sea culposa “con cualquier grado de negligencia”.

La jurisprudencia exige a la Administración Tributaria **una motivación suficiente de la negligencia**, en caso contrario, la sanción será improcedente.

Además, en caso de que el obligado tributario lleve a cabo una interpretación discrepante de los hechos controvertidos, esto es, en caso de que justifique su diligencia, tampoco procederá la sanción tributaria.

El Tribunal Supremo, en su sentencia 1164/2016, de 23 de mayo (Recurso número 4133/2014) es muy gráfico al respecto:

“Pues bien, desde el test que implica el control de la motivación de una sanción administrativa, el acto impugnado satisface las exigencias que se derivan de nuestra jurisprudencia: la Administración no sólo ha probado la participación de XXXXXX, S.A., en los hechos (aportó junto con el hotel unas deudas que no estaban directamente vinculadas con la adquisición o construcción del mismo y en la autoliquidación del impuesto aplicó a dicha operación el régimen especial), sino que motiva ampliamente, y de forma suficiente, la concurrencia de culpabilidad. Explica por qué no cabe entender que XXXXXX, S.A., actuara al amparo de una interpretación razonable de la norma, identificando las consultas de la Dirección General de Tributos en las que se afirma con claridad que en el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores es posible aportar, junto con los activos, las correspondientes deudas, pero han de estar directamente vinculadas con ellos. Ciertamente, la existencia de contestaciones a consultas tributarias vinculantes que sostienen un criterio interpretativo diverso no convierte en irrazonable el defendido por el obligado tributario, pero XXXXXX, S.A., no ha explicado por qué, aun existiendo ese otro consolidado de la Dirección General de Tributos, su criterio debe considerarse razonable».

Desde la perspectiva que suministra el control sustantivo o material de la decisión de sancionar, una vez que ha quedado acreditado que la operación no podía ampararse en el régimen especial del capítulo VIII del título VIII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por las dos razones expuestas, debidamente explicadas y justificadas en el acto sancionador, se ha de concluir también que la Administración ha cumplido con la carga de probar que Acciona, S.A.,

no actuó con la diligencia exigible, lo que permitía sancionarla (recuérdese que en el ámbito de las infracciones tributarias cabe la culpabilidad a título de simple negligencia -véase el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria -).

En suma, utilizando las mismas palabras que la sentencia de este Tribunal Supremo ya citada de 27 de junio de 2008, que la recurrida reproduce, «la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad», y Acciona, S.A., «no ha conseguido llevar a esta Sala a la convicción de que, como alegaba en su escrito rector, existía una causa excluyente de su responsabilidad”.

También destaca la sentencia del Tribunal Supremo 5567/2014, de 16 de diciembre (Recurso número 3611/2013), que exige que la culpabilidad se fundamente debidamente en el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador tributario, de modo que “no hay que atender en la impugnación a las consideraciones contenidas en las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) o del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR), ni siquiera a los razonamientos del órgano judicial, sino sólo y exclusivamente a la fundamentación que se contiene en el acuerdo sancionador y, en su caso, en la medida en que está dictado por el mismo órgano, en el acuerdo por el que resuelve el recurso de reposición”.

Finalmente, para la imposición de una sanción tributaria es necesario que **no concurra ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179, apartados 2 y 3 de la Ley General Tributaria, destacando especialmente el supuesto en que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.**

En definitiva, **para la correcta imposición de sanciones tributarias resulta imprescindible que la Administración lleve a cabo una adecuada motivación de la culpabilidad en la actuación del contribuyente, tal y como viene exigiendo de forma reiterada la jurisprudencia, consiguiendo con ello el cumplimiento del principio de culpabilidad y la realización de las garantías constitucionales en materia sancionadora.**

Otras Columnas por Antonio Benítez Ostos - Eduardo de la Rosa Cuadrado:

Recibe las noticias
de Confilegal en tu
email

Email*

☐ Acepto la Política de Privacidad
y el envío de comunicaciones comerciales.

ENVIAR

Últimas Firmas



**¿EXISTEN NIÑOS
DISCRIMINADOS EN
ESPAÑA?**

[*José Luis Sariego Morillo*](#)



**EL ACUSADO EN EL
JUICIO DEBE DECLARAR
DESPUÉS DE REALIZADA
TODA LA PRUEBA, NO EL
PRIMERO, COMO AHORA**

[*Carlos Berbell*](#)



**LA REFORMA DE LA
JUSTICIA: UNA EXCUSA
PARA PRIVATIZAR EL
SERVICIO PÚBLICO**

[*Javier Jordán de Urries*](#)

[*Sagarna*](#)



**CASO VINICIUS JUNIOR:
HAY QUE ATAJAR DE RAÍZ
EL RACISMO Y EL ODIO
EN EL FÚTBOL**

[*Esteban Ibarra*](#)



**CARTAS DESDE LONDRES:
LA FASE DE
«DISCLOSURE» EN EL
PROCESO CIVIL EN
INGLATERRA Y GALES (I)**

[*Josep Gálvez*](#)

CONFILLEGAL

Noticias jurídicas y jurisprudencia

ICAM / CORONAVIRUS / CGPJ / MINISTERIO DE JUSTICIA

Secciones

- Mundo Judicial
- Tribunales
- Áreas y Sectores
- Profesionales
- Política
- Firmas
- Divulgación
- Foro de Confilegal

Confilegal

- Quiénes Somos
- Contacta
- Aviso Legal
- Política de Privacidad
- Cookies

Confilegal 2022