

LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS COMETIDAS A TÍTULO DE IMPRUDENCIA. PAUTAS PARA UNA SISTEMATIZACIÓN

ALBERTO AMORÓS VIÑALS

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EL presente trabajo ha de enmarcarse a la vista de esta inusitada relevancia que los ilícitos imprudentes cobran en el ámbito sancionador tributario. El propósito de este artículo es señalar y resumir la estructura que la dogmática penal ha elaborado en torno al ilícito imprudente, para proceder, en lo posible, a su transposición y desarrollo en el ámbito del derecho tributario sancionador.

La dogmática penal ha elaborado los perfiles del ilícito imprudente con un nivel de profundidad que la doctrina y la práctica tributarias aún no han alcanzado. Por ello, parece obvio que los referentes para construir un derecho tributario sancionador de las conductas negligentes han de buscarse en el derecho penal. Los penalistas se han servido de las estructuras y principios destilados por la Teoría jurídica del delito (del delito imprudente en este caso) a fin de llevar a cabo una adecuada aplicación de estos tipos. Forzosamente en la aplicación del derecho tributario sancionador deberá hacerse lo propio.

Palabras clave: infracciones tributarias, imprudencia, negligencia y deber de cuidado.

Sumario

1. Introducción.
2. Las actividades de riesgo.
3. La estructura del injusto imprudente.
 - 3.1. La producción de un resultado.
 - 3.2. La realización de una conducta que infringe el deber de cuidado exigible.
 - 3.3. La relación de causalidad entre la conducta seguida y el resultado producido.
 - 3.4. La imputación objetiva del resultado.
4. El reproche de culpabilidad.
 - 4.1. La capacidad de reproche.
 - 4.2. El elemento intelectual de la reprochabilidad o capacidad del sujeto para conocer del deber objetivo de cuidado.
 - 4.3. La exigibilidad de obrar conforme a Derecho.

1. INTRODUCCIÓN

Existe una identidad sustancial entre ilícitos penales e ilícitos administrativos. Esta afirmación repetida y de general aceptación, nace de la constatación de que, en ambos casos, se está ante dos manifestaciones de un mismo *ius puniendi* del Estado. La consecuencia, también ampliamente aceptada, de esa identidad sustancial es que los dos ilícitos han de compartir los mismos principios y estructuras dogmáticas, con los matices y las peculiaridades propias de cada campo.

Los tipos imprudentes adoptan, en el ámbito sancionador administrativo, un papel preponderante, lo cual es, por cierto, un primer rasgo diferenciador de los sistemas sancionadores administrativos frente a los penales. En efecto, así como el dolo es el principal protagonista de los tipos delictivos recogidos en el Código Penal, la imprudencia lo es de los ilícitos administrativos. No hay más que observar como los tipos imprudentes son recogidos por el Código Penal de forma restrictiva, estableciendo su artículo 12 un sistema cerrado y subsidiario de infracciones imprudentes al señalar que «los tipos contemplados en el Código Penal son de carácter doloso y solo podrá castigarse su comisión imprudente cuando expresamente lo disponga la Ley». Por otra parte, el Código Penal solo eleva a categoría de delito a la imprudencia grave. La imprudencia leve se castiga como falta (y solo en algunos casos), siendo perseguible, exclusivamente, a instancia de parte (art. 621).

Por el contrario, en el ámbito administrativo en general, y en el tributario en particular, el punto de partida es el contrario, bastando «cualquier tipo de negligencia» para entender cometida una infracción (art. 183.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria).

El presente trabajo ha de enmarcarse a la vista de la relevancia que los ilícitos imprudentes cobran en el ámbito sancionador tributario. El propósito de este artículo es señalar y resumir la estructura que la dogmática penal ha elaborado en torno al ilícito imprudente, para proceder, en lo posible, a su trasposición y desarrollo en el ámbito del derecho tributario sancionador.

Hoy en día se admite mayoritariamente que el dolo y la negligencia no son dos formas o manifestaciones de un género único que sería la culpabilidad, sino que, injustos dolosos e injustos imprudentes, constituyen dos categorías diferenciadas en su estructura y contenido y ello, básicamente, porque la vinculación de la conducta al resultado es muy distinta en uno y otro caso.

El comportamiento doloso supone una decisión, querida por el autor, en contra de un bien jurídico. En cambio, en el injusto culposo o imprudente, el resultado también es imputable a la conducta del autor, pero ese resultado no era querido por su autor; cuya conducta no se había desplegado con la intención de provocarlo. Así lo reconoció ya, en el ámbito administrativo, la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988 al señalar que la negligencia no exige un ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

En los ilícitos dolosos el reproche penal nace de la contraposición entre la conducta del autor y su resultado, entre los cuales existe, además, un nexo psicológico. En la imprudencia, sin embargo, lo que se contrapone es la conducta del autor con aquella otra conducta que el ordenamiento jurídico entiende que era la exigible y la adecuada a un contexto y a unas circunstancias; el reproche penal lo es por no haber adecuado el autor su conducta a aquella que le era exigible. En definitiva y como señala MIR PUIG, el dolo es, ante todo, un fenómeno psicológico que implica analizar la voluntad y conciencia del individuo; mientras que la imprudencia es, ante todo, un fenómeno normativo que implica emitir un juicio de valor respecto del cumplimiento o no de las normas de cuidado exigible.

Esta constatación de la disparidad sustancial entre conductas dolosas y culposas debiera obligar a que las actividades de imposición y revisión de sanciones tributarias fueran también conscientes de tal diferencia estructural y que, por tanto, las actuaciones en orden a probar, instruir, motivar o revisar una infracción cometida a título doloso no fueran perfectamente intercambiables con las desarrolladas en relación con una infracción cometida a título de imprudencia, pues lo que se está reprochando al autor, en uno u otro caso, es distinto. Sin embargo, esto no siempre es así y no es infrecuente encontrar en la motivación de resoluciones administrativas y judiciales argumentaciones del tipo de que se considera cometida determinada infracción por apreciarse, «cuando menos», negligencia en la conducta. Ese «cuando menos» parece apuntar hacia una concepción gradualista de la culpabilidad, según la cual la negligencia sería el grado menor y el dolo el grado máximo de un mismo fenómeno. Sin embargo, como ya se ha dicho, la ciencia penal rechaza, mayoritariamente, que dolo y negligencia sean diferentes grados o etapas de la culpabilidad, sino que se trata de fenómenos autónomos que no pueden concurrir simultáneamente ni tampoco subsidiariamente o, cuando menos, no en el sentido de entender que la negligencia es una suerte de dolo incompleto o inacabado. Las conductas, pues, han de ser dolosas o culposas, pero es impreciso calificarlas de «cuando menos» culposas.

2. LAS ACTIVIDADES DE RIESGO

El dolo, en cuanto fenómeno psicológico, exige investigar en la conciencia y voluntad del individuo y es, en ese ámbito, donde deberán incidir las actividades de instrucción, prueba y revisión, en su caso. La negligencia, por su lado, no se concibe como una conexión psicológica entre el autor y su resultado, sino como una valoración o reproche dirigido al autor por no haber adecuado sus decisiones a unos parámetros o estándares determinados. En las conductas imprudentes el resultado no forma parte de la voluntad del autor.

El planteamiento de la imprudencia va irremisiblemente ligado al del riesgo y a la valoración que una sociedad hace de los riesgos que está dispuesta a asumir y tolerar. Una sociedad moderna no puede prohibir y castigar toda acción generadora de riesgo. Son innumerables las actividades que pueden, potencialmente, lesionar un bien jurídico y que, sin embargo, el ordenamiento permite y regula: el tráfico a motor, el uso de armas, la actividad sanitaria, etc. En el ámbito tributario, la generalización de la práctica de autoliquidaciones tributarias y la consiguiente asunción, por parte de los obligados tributarios de actividades que, materialmente, son potestades administrativas, debe ser contemplada, *mutandis mutandi*, como una actividad generadora de riesgo que coloca al bien jurídico ante unas situaciones de riesgo que no existirían si las labores de liquidación fueran asumidas *prima facie* por la propia Administración tributaria. Obsérvese, por ejemplo, que el sistema de autoliquidación tributaria deja en manos del sujeto pasivo labores de valoración y calificación de los hechos, de interpretación de las normas y de realización de cálculos materiales para determinar la deuda. Existe, además, un rasgo diferencial en esta actividad de riesgo, respecto de otras también toleradas por el ordenamiento jurídico y es que dicha actividad, no solo es tolerada por el ordenamiento jurídico, sino que este la impone obligatoriamente a los contribuyentes como un método de gestión del sistema tributario.

No admitir ningún riesgo en aquellos ámbitos y relaciones en que se permite a los ciudadanos realizar actividades potencialmente lesivas supondría paralizar a la sociedad. Aun sería más grave no admitir riesgo alguno en aquellos ámbitos y relaciones en los que, no solo se permite actuar a los individuos, sino que se les obliga a hacerlo. Por tanto, ha de existir un nivel de riesgo socialmente aceptable. En el ámbito tributario, existe un riesgo permitido que el ordenamiento asume como tolerable, se trata de aquel riesgo inherente a la «diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias» (art. 179 de la Ley 58/2003 General Tributaria).

3. LA ESTRUCTURA DEL INJUSTO IMPRUDENTE

La dogmática penal ha elaborado los perfiles del ilícito imprudente con un nivel de profundidad que la doctrina y la práctica tributarias aún no han alcanzado. Por ello, parece obvio que los referentes para construir un derecho tributario sancionador de las conductas negligentes han de buscarse en el derecho penal general. Las dificultades de partida son comunes a los ámbitos administrativo y penal, dado que se trata, casi por definición, de tipos abiertos que solo podrán cerrarse tras los correspondientes procedimientos, pues ninguna norma, ni penal ni tributaria, define en qué consiste esa diligencia necesaria que delimita la conducta punible de la que no lo es. Ante este panorama los penalistas se han servido de las estructuras y principios destilados por la Teoría jurídica del delito (del delito imprudente en este caso) a fin de llevar a cabo una adecuada aplicación de estos tipos. Forzosamente en la aplicación del derecho tributario sancionador deberá hacerse lo propio.

La Teoría jurídica del delito define a este como una acción típica, antijurídica y culpable. Sin embargo, el contenido que se ha dado a cada uno de esos elementos ha ido evolucionando a lo largo del tiempo. Según la concepción clásica del delito, la culpabilidad abarcaría la parte subjetiva o interna de la conducta del autor incluyendo, pues, el dolo y la culpa. La tipicidad y la antijuridicidad comprenderían los aspectos objetivos o exteriores de la acción.

Sin embargo, resultó difícil mantener por mucho tiempo que el tipo fuera algo totalmente estanco a la subjetividad del autor, máxime cuando aquel se configuraba a menudo con expresiones que nada tenían de objetivo, tales como «a sabiendas»; «con ánimo de...», «diligencia necesaria», etc. Se inició, pues, un traslado de aspectos subjetivos desde la culpabilidad al injusto típico, expresión esta que hizo fortuna y bajo la que encontraron cobijo la acción, la tipicidad y la antijuridicidad. Este traspaso culminó con el traslado de la negligencia desde la culpabilidad al injusto típico, síntesis esta que hoy en día se acepta mayoritariamente. La negligencia no es, pues, un elemento de la culpabilidad, sino del tipo.

El juicio de culpabilidad *stricto sensu* se sitúa, pues, fuera del injusto típico, siendo concebido como un reproche personal y concreto al autor de la acción u omisión, en la medida en que tenía capacidad para conocer la conducta adecuada a Derecho y podía, en la situación concreta en que se hallaba, haber obrado conforme a Derecho.

Así las cosas, la estructura dogmática del injusto típico imprudente viene dada por los siguientes elementos:

- a) La producción de un resultado.
- b) La realización de una conducta que infringe el deber de cuidado.
- c) La relación de causalidad entre esa conducta y el resultado producido.
- d) La imputación objetiva de ese resultado al autor.

Como ya hemos indicado, fuera del injusto típico queda el reproche de culpabilidad en sentido estricto o reproche por no haber evitado la conducta lesiva.

3.1. La producción de un resultado.

La conducta imprudente no es penalmente sancionable si no va acompañada de un resultado. La dogmática penal distingue entre delitos de resultado y delitos de mera actividad. Pues bien, el ámbito propio de los ilícitos imprudentes está en los tipos de resultado.

En concordancia con este punto de vista doctrinal, el Código Penal en pocas ocasiones conecta la comisión de un delito imprudente a una mera actividad del sujeto, sino que configura los delitos imprudentes, casi sin excepciones, como delitos de resultado.

Un tipo de resultado exige que la conducta o actividad del autor vaya acompañada de un hecho fáctico posterior a ella que suponga la modificación del entorno exterior. Conducta y resultado han de concurrir y han de ser ambos identificables y separables, pero, en el bien entendido que son fenómenos distintos. En realidad, será la constatación fáctica del resultado producido lo que permitirá

entrar a valorar y analizar penalmente la conducta que lo produjo. El resultado se constata; la conducta se valora.

Tomemos el tipo del artículo 191 de la Ley 58/2003 General Tributaria referente a dejar de ingresar dentro de plazo la totalidad o parte de la deuda tributaria; ese «dejar de ingresar» no puede ser concebido como la conducta del autor, sino como su resultado. Asimilar el resultado con la conducta que lo produce, lleva, irremediabilmente, a empobrecer la comprensión del ilícito. En un sistema, como el actual, de separación entre procedimiento de liquidación y procedimiento de sanción, lo único indubitadamente acreditado en el procedimiento de liquidación será la producción del resultado típico (se dejó de ingresar en plazo), pero la conducta del autor, en toda su extensión y complejidad, puede no haber quedado suficientemente acreditada en ese expediente previo, por lo que no bastará que la instrucción del procedimiento sancionador se limite a la mera incorporación de las pruebas materiales obrantes en el expediente de liquidación (*ex art. 210.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria*) acreditadoras, exclusivamente, de la producción del resultado típico, sino que el expediente sancionador tendrá un campo de actuación propio orientado a esclarecer y poner de manifiesto la conducta seguida y, también, a valorarla.

Como ya se ha indicado, la conducta imprudente no es penalmente sancionable si no va acompañada de un resultado y, por tanto, no son punibles fases previas a la consumación del delito como serían, por ejemplo, la tentativa imprudente. Trasponiendo esta consideración al ámbito sancionador tributario, tampoco aquí debiera aparecer configurada como ilícita la tentativa imprudente. Sin embargo, algunos tipos, como el previsto en el artículo 195 de la Ley 58/2003 General Tributaria (acreditación indebida de cantidades a compensar en base o en cuota de liquidaciones futuras) pudiera parecer que se conciben como tipos preparatorios de un resultado lesivo, es decir, como formas de tentativa en los que la acción represora se aplica en una fase previa a la consumación del resultado. Admitir la forma de comisión culposa en tales ilícitos preparatorios supondría, pues, violentar la estructura dogmática del injusto imprudente que, como ya se ha dicho, ha de ser común a los ámbitos penal y administrativo. Claro está, que siempre podrá argumentarse que tal divergencia viene justificada por los necesarios matices con que los principios penales deben trasponerse al ámbito tributario, aunque argumentar en ese sentido más que resolver el problema lo cambia de lugar, situándolo en el espinoso escenario de cuáles son esas especificidades y matices.

Parece más razonable intentar conciliar los dos ámbitos represivos en lugar de pretender la existencia de especificidades allí donde estas no son imprescindibles. Esto implica considerar que también en el ámbito tributario se exige a los ilícitos imprudentes que sean ilícitos completos y acabados, no siendo sancionables las formas incompletas o inacabadas. Ahora bien, ese resultado que se exige puede ser un resultado de lesión (afectación completa al bien jurídico protegido) o de puesta en peligro (afectación próxima). Por tanto, lo apropiado será considerar qué tipos como los del artículo 195 citado no son configuraciones de la tentativa, sino tipos consumados de resultado, siendo este resultado la puesta en peligro del bien jurídico.

Ahora bien, el recurso a tipos de peligro no está exento de problemas dogmáticos y prácticos, por ejemplo, en orden a la actividad probatoria de la situación de peligro creada por la conducta punible. En este punto procede sacar a colación la distinción clásica entre delitos de peligro concreto y deli-

tos de peligro abstracto. En los primeros, el tipo penal requiere una concreta puesta en peligro del bien jurídico que deberá ser probada en cada caso por quien ejerza la acusación. Así sucede en todos aquellos tipos del Código Penal (conducción temeraria, incumplimiento de normas sobre prevención de riesgos laborales, etc.), contruidos bajo un esquema en el que a una determinada conducta debe seguir una puesta en peligro de la vida o integridad de las personas. El resultado consistente en la puesta en peligro de la vida o integridad de las personas ha de ser probado, en cada caso. Por el contrario, los delitos de peligro abstracto no exigen la prueba de un peligro concreto, sino que bastará con la prueba de que se ha realizado una conducta que, *a priori*, el legislador juzga como creadora de peligro, por lo que no requieren una prueba adicional de que el peligro ha sido efectivamente creado.

A la vista de tipos como los del artículo 195 que venimos comentando y, a la vista, de las consideraciones realizadas ha de convenirse en que la opción de política represiva seguida por el legislador tributario ha sido la de crear, en ciertos casos, tipos de peligro abstracto. No obstante, como también se ha dicho, esta categoría de ilícitos plantea problemas. En efecto, la coherencia de un sistema penal exige que el carácter antijurídico de una conducta vaya asociado no solo a un desvalor de acción; se exige algo más (también a los delitos de peligro abstracto) y ese algo más es, precisamente, un desvalor de resultado que aquí no es otro que la puesta en peligro del bien jurídico. Los ilícitos de peligro abstracto no están exentos de este requisito; por tanto, aun a pesar de que, *a priori*, la conducta fuera juzgada como peligrosa, si llegara a probarse que, dadas las circunstancias del caso y el contexto de la acción, el peligro no llegó a producirse, deberá negarse la tipicidad de la acción por estar ante un comportamiento incapaz de lesionar al bien jurídico. Obsérvese que se tratará de una prueba de la defensa, pues para quien acusa bastará con probar que se ha realizado la conducta y presumir, *ex lege*, el peligro. Se está, pues, ante una suerte de inversión de la carga de la prueba durante el proceso acusatorio.

Un ejemplo de todo ello sería, en los supuestos del artículo 195 que venimos examinando, aquella declaración indebida de cantidades a compensar cuando pudiera probarse la ausencia total de peligro por la imposibilidad de que dicha compensación llegue a materializarse (por ejemplo, en el Impuesto sobre Sociedades una sociedad en liquidación o con nulas posibilidades de compensación por otros motivos o en el IRPF un sujeto con escasas posibilidades de generar ganancias patrimoniales en el futuro con las que compensar un saldo negativo incorrectamente declarado).

Reflexiones similares pueden hacerse en relación con los tipos infractores previstos en los siguientes artículos de la LGT: el artículo 199 (presentación incorrecta de autoliquidaciones sin que se produzca perjuicio económico), el artículo 200 (incumplimiento de obligaciones contables o registrales) y el artículo 201 (incumplimientos de la obligación de facturación o documentación). Los comentarios antes realizados siguen siendo válidos y parece que lo más oportuno es conceptuar tales ilícitos como de resultado y de peligro abstracto. Sin embargo, como ya se ha señalado, esta calificación no excluye la necesaria concurrencia de un desvalor de resultado, en definitiva, de una puesta en peligro del bien jurídico protegido, de tal modo que si se demostrara la ausencia de peligro la conducta sería atípica.

Un problema adicional es que la constatación de si ha existido o no una situación de peligro (o de auténtica lesión) no es algo ajeno a la definición y concreción de cuál es, exactamente, el bien

jurídico protegido por la norma represiva y que la conducta, presuntamente negligente, pone en peligro. Esta cuestión requiere algunas consideraciones.

En efecto, si el derecho sancionador debe ser considerado como una unidad que comprende tanto el ámbito administrativo como el penal, deberá admitirse, también, que el bien jurídico tributario que se pretende proteger desde ambas esferas de actuación es el mismo. Pues bien, la concepción mayoritaria es que el delito fiscal es un delito de carácter patrimonial, pero perfectamente diferenciable de otros delitos contra la propiedad o el patrimonio individual. Nótese, a este respecto, que la ubicación sistemática de esta figura en el Código Penal de 1995 es, justamente, a continuación del Título dedicado a los delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico.

No es el derecho de propiedad de la Administración el bien jurídico que se pretende proteger con el delito fiscal, sino que su fin de protección lo es en relación con un patrimonio singular (el erario público) en cuando dicho patrimonio hace viable el desarrollo de una política económica y social. La protección inmediata lo es del erario público, si bien de un modo indirecto, pero principal, se quiere proteger la posibilidad de actuar e incidir sobre el orden social y económico.

Ciertos autores (PÉREZ ROYO) se apartan de esta concepción mayoritaria y entienden que estas funciones sociales y económicas deben ponerse en un primer plano y, por tanto, consideran que lo protegido no es un patrimonio, sino una determinada función pública, en particular, la función tributaria, esto es, la capacidad de la Administración para llevar a cabo la efectiva aplicación de las normas tributarias.

Esta segunda concepción proporciona cobertura al polémico «delito contable» dado que en él se tipifica una conducta que lesiona el despliegue de la función tributaria por parte de la Administración. Sin embargo, este punto de vista es criticado porque la función tributaria (a diferencia del patrimonio) no es fácilmente medible ni delimitable lo que supone una fuente de inseguridad al no proporcionar límites claros al injusto.

Desde la concepción patrimonialista del delito fiscal, el denominado «delito contable» no puede ser considerado como un delito de lesión, sino de peligro abstracto y desde esa misma visión los ilícitos tributarios tipificados en los artículos 199, 200 y 201 de la Ley General Tributaria deben considerarse también como ilícitos de peligro abstracto y comparten los mismos problemas de encaje que, en el ámbito penal, sufre el «delito contable».

En cualquier caso, es conveniente señalar que con cierta frecuencia las resoluciones administrativas y judiciales basan su motivación, exclusivamente, en lo que podría interpretarse como «derechos subjetivos» de la Hacienda Pública, es decir, el perjuicio a sus ingresos, a sus plazos o al empleo de sus recursos. Si bien es lógico considerar estos elementos, pues, al fin y al cabo, forman parte del tipo del injusto, se echa de menos, en ocasiones, que la motivación de la sanción y, sobre todo su proporcionalidad, no tenga en cuenta el carácter insolidario o antisocial de la acción, pues el bien jurídico que se pretende proteger es, precisamente, la posibilidad de realizar políticas solidarias y sociales desde los poderes públicos.

3.2. La realización de una conducta que infringe el deber de cuidado exigible.

La inobservancia del cuidado debido constituye un elemento cuya presencia en el tipo de los injustos imprudentes, hoy por hoy, no se discute. El problema está en que, de esta manera, los injustos imprudentes se configuran como injustos con tipo abierto lo cual, inevitablemente, desencadena polémicas en torno a consideraciones de legalidad y de seguridad jurídica.

En efecto, el contenido concreto del deber de cuidado no vendrá, normalmente, precisado en la ley y deberá ser el juez quien, en cada caso concreto, lo determine. Se trata, pues, de un problema inherente a este tipo de ilícitos y, por lo tanto, es un problema que comparten todos los ilícitos imprudentes (penales o administrativos).

El artículo 179.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria configura la observancia del deber de cuidado como una eximente, puesto que señala que dicha observancia «no dará lugar a responsabilidad». Sin embargo, el error de técnica legislativa es evidente pues la observancia del cuidado debido no exime la imposición de la pena, sino que configura la conducta como atípica y penalmente irrelevante.

El artículo 179.2 citado (como antes lo hiciera el art. 77.1 del texto derogado) no proporciona, tampoco, un baremo o pauta de cuidado al que el sujeto pueda adaptar su toma de decisiones, pero sí que enuncia algunos supuestos particulares en los que califica la conducta del obligado como diligente. Así, el sujeto despliega la diligencia necesaria, «entre otros supuestos» cuando actúa amparado por una interpretación razonable de la norma; o cuando ajusta su actuación a criterios manifestados por la Administración tributaria en publicaciones (art. 86) o comunicaciones y actuaciones de información (art. 87) y, también, cuando ajusta su actuación a la contestación de una consulta planteada por otro obligado, siempre que exista una igualdad sustancial entre las circunstancias concurrentes en uno y otro caso.

El análisis de este aspecto del tipo del injusto imprudente obliga, necesariamente, a determinar cuál es ese deber de cuidado exigible. La doctrina penalista se encuentra inmersa en una polémica, no del todo acabada, en torno al grado de concreción o personalización de ese deber de cuidado.

Para la concepción mayoritaria el cuidado debido se configura como un deber objetivo y normativo de cuidado. Se trata de un deber objetivo en cuanto que se construye al margen de las especiales capacidades o habilidades que, individualmente, posea el autor. Se trata, también, de un deber normativo porque es el cuidado que el ordenamiento juzga como adecuado para ese ámbito concreto, con independencia de que sea o no el observado en la realidad por el grupo social al que la norma se dirige. Es decir, el deber de cuidado no es, necesariamente, el que usual o mayoritariamente se venga empleando, sino el «adecuado» para la protección del bien jurídico y para la función de motivación social que toda norma jurídica pretende cumplir. Es, por todo lo anterior, que ese deber de cuidado suele configurarse a través del arquetipo del hombre ordenado y prudente en la misma situación que el autor.

Sin embargo, un sector, ciertamente minoritario, aboga por la individualización del deber de cuidado tomando en cuenta, para ello, la capacidad individual del autor. Estaremos, pues, ante un

deber subjetivo de cuidado. Es claro que la finalidad pretendida por esta interpretación es buscar una mayor protección del bien jurídico frente a agresiones procedentes de personas dotadas de capacidades excepcionales a quienes, por ello, debiera exigírseles un cuidado mayor. El reverso de la moneda pudiera ser que esa mayor protección del bien jurídico se viera comprometida por el hecho de que si cada persona solo está obligada según su capacidad, el bien jurídico no quedaría protegido frente aquellos ataques procedentes de quienes están dotados de capacidades inferiores, a los cuales deberá exigírseles, en coherencia, un cuidado mucho menor y quizás por debajo del «adecuado».

Esta discusión en torno a la inclusión de las especiales capacidades del individuo en orden a definir la tipicidad de una conducta se ha ilustrado tradicionalmente con ejemplos como el del cirujano superdotado que ejecuta una operación sin hacer uso de esas superiores cualidades y lesiona a su paciente o el conductor de *rallyes* que atropella a un peatón que invade la calzada aunque, de haber aplicado su específica pericia, podría haber evitado el atropello.

Es fácil constatar que esta discusión es perfectamente trasladable al ámbito tributario sancionador, en el cual la disparidad de capacidades individuales entre contribuyentes es enorme. Se está, pues, ante una cuestión relevante en orden a calificar conductas susceptibles de ser tipificadas como infracciones tributarias y, en especial, infracciones imprudentes.

Como se ha señalado antes, la doctrina mayoritaria considera que el deber de cuidado que determina la comisión del tipo, es un deber objetivo. Para esta doctrina, las especiales capacidades individuales del autor quedan circunscritas al ámbito de la culpabilidad en sentido estricto y se tomarán en consideración en el juicio de reproche (juicio de evitabilidad de la conducta). Esto supone realizar un doble juicio; en primer lugar, se deberá constatar si se ha producido un comportamiento negligente, determinado conforme a criterios objetivos y externos al autor (juicio de tipicidad) y, si tal comportamiento se ha producido deberá analizarse, a continuación, la culpabilidad del autor tomando en consideración (ahora sí) las capacidades subjetivas de esa persona en concreto (juicio de evitabilidad), pero, en el bien entendido que la conducta no será enjuiciable si, previamente, no es típica aunque su autor tuviera capacidades personales que le hubieran permitido adecuar su conducta a un estándar de cuidado superior al exigido por la norma.

Una de las críticas que recibe la conceptualización del deber de cuidado como «deber subjetivo de cuidado» es que deja vacío el juicio de culpabilidad pues, constatado el hecho típico no queda nada sobre lo que realizar ese juicio de reproche, por lo que se llega a una pura imputación objetiva donde solo importa la realización del injusto típico. Además, será difícil evitar la tentación de construir ese deber subjetivo de cuidado *ex post*, una vez conocidos los resultados concretos de la acción y analizadas *a posteriori* las conductas alternativas. Siempre será fácil concluir que, dadas las habilidades concretas del sujeto, otra conducta le era posible, con lo que se llega a una situación de responsabilidad objetiva en la que se sanciona al sujeto por lo que es y no por lo que ha hecho.

Desde esta perspectiva y, circunscribiendo ahora el análisis a aquellas conductas consistentes en una incorrecta interpretación de la norma tributaria, habrá que considerar que quien realiza una interpretación errónea de la norma, pero razonable, no incurre en acción típica alguna y, por tanto,

no se hace necesario entrar a enjuiciar sus especiales capacidades individuales que pudieran haberle permitido realizar otra interpretación que, además de razonable, fuera correcta.

Las conclusiones a que se llega según se parta de una idea objetiva o subjetiva del deber de cuidado son sustancialmente diferentes cuando se trata de analizar la conducta de individuos con facultades relevantes o por encima de la media (en general, grandes contribuyentes que disponen de medios técnicos y jurídicos a su alcance). ¿Qué sucede con los individuos cuyas capacidades individuales son notoriamente inferiores? En estos casos no va a existir una diferencia sustancial entre ambos puntos de vista. En efecto, quien tiene escasas capacidades personales para configurar una conducta adecuada al deber de cuidado y provoca un resultado lesivo (por ejemplo, interpreta erróneamente una norma tributaria), será no culpable para los defensores de la concepción objetiva del deber de cuidado (juicio de evitabilidad de la conducta que constituye el núcleo del juicio o reproche de culpabilidad); mientras que, para los partidarios de una idea subjetiva del deber de cuidado se tratará, simplemente, de una acción no típica pues el individuo no vulneró el estándar de cuidado que subjetivamente le correspondía.

Ahora bien, los penalistas, sin excepción, van a coincidir en que si ese individuo podía advertir su propia incapacidad y, a pesar de ello, actuó, será culpable por emprendimiento de la acción, es decir, por asunción de un riesgo que no podía controlar, pues, en esas condiciones su deber de cuidado consistía, precisamente, en abstenerse de actuar.

La teoría de la responsabilidad por emprendimiento o asunción del riesgo es ampliamente aceptada en el ámbito penal y supone que aquellas personas que no tiene preparación suficiente para actuar en un sector de tráfico determinado deben abstenerse de participar en él, pudiendo resumirse esa regla de conducta con el aforismo de que «omitir pueden todos».

Sin embargo, trasladar esta regla de conducta al ámbito tributario puede ser problemático pues, en muchos casos, no le será posible al sujeto seguirla. Así, en el marco de un sistema de autoliquidaciones el contribuyente no puede plantearse la opción de no autoliquidar. El contribuyente no tiene esa opción, está obligado a practicar la autoliquidación, es decir, está obligado a calificar hechos, calcular deudas y, muy especialmente, a interpretar normas jurídico-tributarias.

Nos encontramos, pues, ante una especificidad del derecho tributario sancionador frente al derecho penal, consistente en que en aquel la aplicación del principio de responsabilidad por asunción para el caso de conductas imputables a personas con capacidades inferiores tiene un ámbito de aplicación más restringido, dada la imposibilidad de aplicar la regla de no actuar o no emprender la acción peligrosa.

¿Qué consecuencias ha de tener esa especificidad del derecho tributario sancionador? Realicemos una consideración previa: la norma penal tiene, ante todo, una voluntad motivadora, su función principal no es sancionar, sino encauzar conductas; por ello, el mandato principal de la norma penal es que los individuos deben, ante todo, comportarse diligentemente y solo, como *ultima ratio*, se les exigirá que no actúen. El individuo solo puede considerarse obligado a no actuar cuando le sea imposible aplicar el cuidado debido y si actúa, cuando podía haberse abstenido, incurre en responsabilidad.

Ahora bien, si ese individuo se encuentra en un ámbito, como el de las autoliquidaciones tributarias, donde no existe la alternativa de abstención, la imputación del riesgo producido por la acción de esa persona con capacidades limitadas se hace, en este ámbito, más compleja e incluso, en muchas ocasiones, dada la imposibilidad de no actuar, no le será imputable a ese individuo el riesgo producido, esto sucederá cuando el individuo solo tenía como opción para evitar el riesgo aquello que, precisamente, le estaba vedado: no actuar.

Debe considerarse, pues, que existe una especificidad tributaria, dado que, en el ámbito penal, bastará con probar que un individuo, con capacidades personales escasas, podía haberse abstenido de actuar. Por el contrario, en el ámbito tributario, esa prueba no va a caber en muchos casos y, por tanto, lo que deberá probarse es que el individuo, a pesar de sus limitaciones, tenía a su alcance otra opción distinta a la ejercida, una opción que, además, era prudente y que desde luego no podía consistir en dejar de actuar. Si esa otra opción no existía, y dado que no es exigible al individuo que se abstenga de actuar, la conducta no será sancionable. La carga probatoria recaerá, desde luego, sobre la Administración tributaria y, por lo tanto, lo oportuno, en estos casos, sería que la instrucción del procedimiento sancionador versara sobre qué hizo el obligado tributario para suplir sus carencias en orden a interpretar la norma o valorar unos hechos.

Se ha constatado anteriormente que los efectos prácticos de las diferentes teorías en torno al grado de objetivización del deber de cuidado son escasos cuando se analiza a individuos con capacidades inferiores a la media. Pero sí que existen diferencias sustanciales cuando se trata de sujetos con capacidades relevantes, de tal modo que para la concepción objetiva no es penalmente exigible que nadie rinda por encima del baremo objetivo, mientras que para la concepción individualizadora debe exigirse más a quien más puede. Aunque esto es así, también es cierto que, en la práctica, las diferencias entre ambas posturas no son tan extremas como pudiera parecer. En primer lugar porque, no debe perderse de vista que se está hablando de conductas imprudentes en las que la voluntad del autor está desligada del resultado producido, pero si el autor, voluntariamente, no aplica sus capacidades extraordinarias y se plantea, además, la comisión del resultado lesivo, al menos como posible, no hay ninguna duda doctrinal de que se estará ante un injusto doloso y no imprudente, aunque sea a nivel de dolo eventual o dolo omisivo. Si por ejemplo, en el ámbito de la interpretación de las normas tributarias, el individuo se planteó la posibilidad de que su interpretación no fuera correcta, es decir, se planteó (aunque no planeó) que el bien jurídico pudiera resultar perjudicado y, a pesar de ello, el individuo no modificó su conducta, estaríamos en el límite entre la negligencia consciente por un lado (el sujeto sabe que incumple el deber de cuidado, pero cree que no se producirá el resultado dañino) y el dolo eventual por otro (el sujeto incumple el deber de cuidado y es consciente de la posibilidad de que se produzca un resultado perjudicial, pero es indiferente a esa eventualidad). Puede parecer difícil llegar a probar estos extremos, y realmente lo es, pero no es descartable que, en ocasiones, existan indicios que apunten en una dirección u otra, por ejemplo, en casos donde se da una volubilidad y artificiosidad excesiva en la conducta interpretativa seguida por el contribuyente.

Retomando el tema de la relatividad en cuanto a las consecuencias en que desembocan las dos concepciones del deber de cuidado (objetiva y subjetiva) debe tenerse en cuenta, además, que ninguna de las dos concepciones excluye completamente la existencia de elementos objetivos o subjetivos, por lo que el debate afecta más a la proporción que a los ingredientes; aceptándose que

el deber de cuidado exigible ha de ser una mezcla de reglas generales y capacidades personales. Dicho de otro modo, no se trata tanto de decidir si deben considerarse o no elementos subjetivos, sino sobre la cantidad y calidad de esos factores a tener en cuenta para crear el baremo de conducta exigible.

En realidad, los partidarios de objetivizar el deber de cuidado no han pretendido nunca configurar un deber de cuidado que sea válido en todo momento y lugar, sino un deber objetivo atendiendo al módulo del hombre prudente y reflexivo en la misma esfera del tráfico en que se encuentra el autor. Al definir y concretar así el deber de cuidado se está reconociendo alguna virtualidad a las aptitudes personales del autor y a los requerimientos exigidos por su contexto particular (no es lo mismo un perceptor de rentas del trabajo dependiente que una entidad sujeta al régimen de consolidación fiscal). Lo que en realidad exige la postura mayoritaria es que estos ingredientes personales a incorporar en el estándar de cuidado sean susceptibles de generalización para un grupo o ámbito concreto, pues de lo que se trata es de construir un patrón de conducta genérico no uno singular. Las pautas de conducta exigibles podrán diferenciarse en función del sector, la profesión, el nivel económico, las situaciones asimilables, etc., pero no según la persona del obligado. Puede individualizarse todo aquello que sea generalizable, pues solo así se evitará realizar un juicio subjetivo sobre el autor.

La resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2004 es una buena muestra de lo explicado en el párrafo anterior. En esta resolución, se considera sancionable la no autoliquidación de un IVA devengado por una entidad financiera como consecuencia del cambio de afectación de un bien a otro sector diferenciado de su actividad. Se entiende que existe un deber de cuidado, generalizable a todas las entidades de crédito, consistente en el debido control de los elementos afectos a sectores diferenciados de actividad que pueden dar lugar al devengo de IVA con motivo de un cambio en su afectación. Esta resolución señala: «el cambio de afectación de un bien inicialmente incluido en un sector con alta proporción de impuesto soportado a otro sector con una proporción baja de deducción, obliga a gravar tal acto interno de afectación para mantener la estricta neutralidad del impuesto. Y esta característica del IVA no puede, justificadamente, ser ignorada por una entidad financiera que, por tener su actividad principalmente exenta del mismo, conoce que su derecho a deducir el impuesto soportado en sus adquisiciones es muy limitado...».

Hasta ahora hemos discutido acerca de la configuración general del deber de cuidado o, dicho de otro modo, acerca de los «ingredientes» (reglas generales o capacidades personales) que forman ese deber. Parece obvio que la aplicación práctica de los ilícitos imprudentes exige unas reglas de aplicación con un grado mayor de concreción a la hora de discriminar pautas de conducta. Aunque no es fácil realizar esa concreción, la práctica penal ha establecido unas orientaciones o indicios de culpa en los que el juez puede apoyar su labor valorativa a efectos de determinar, en cada caso, cuál es la regla de conducta a seguir y si esta ha sido vulnerada por la acción del sujeto enjuiciado. Algunos de estos criterios son el respeto a las reglas técnicas o *lex artis*, la infracción de reglas o reglamentos que regulen un determinado tráfico y el conocido como principio de confianza.

La *lex artis* está integrada por aquel conjunto de técnicas o protocolos de actuación generalmente aceptados en un determinado sector o actividad. Se trata, en muchos casos, de pautas de con-

ducta fruto de la experiencia acumulada por un sector profesional, cuyo seguimiento se hace aconsejable a la vista de un caso concreto.

No parece que existan muchas dificultades en considerar como *lex artis* las prácticas contables generalmente aceptadas y, por tanto, si el contribuyente está obligado a la llevanza de contabilidad y su incumplimiento fiscal es consecuencia de un previo incumplimiento de la «praxis» contable su negligencia trasciende al ámbito fiscal, lo que habrá de ser considerado en orden a calificar su conducta. Por ejemplo, la deducción de gastos sin justificación es tanto un incumplimiento contable como fiscal.

La *lex artis* en cuanto fruto de la experiencia acumulada en un sector solo es válida, por eso mismo, para situaciones típicas y ordinarias que se han repetido en el tiempo, pero no es aplicable a operaciones atípicas o sobre las que no existe la suficiente experiencia. Esto nos indica que, también en el ámbito tributario, deberá tenerse en cuenta si la eventual infracción se produce con ocasión de la autoliquidación de operaciones típicas y rutinarias o, por el contrario, de operaciones atípicas y excepcionales.

Otro criterio de orientación para el juez penal es aquel que atiende a la posible infracción de reglas, disposiciones o reglamentos que rigen un determinado tráfico. No se trata de la infracción de reglamentos de orden fiscal, sino de aquellas normas o reglamentos de carácter técnico que rigen la actividad del sujeto infractor, lo cual no será infrecuente dada la multitud de actividades regladas o intervenidas administrativamente. También podríamos incluir aquí la infracción de reglamentos administrativos, mercantiles o registrales vinculados al resultado lesivo producido.

No nos estamos refiriendo a la exclusiva infracción de normas de tipo jurídico, pues también caben aquí normas existentes, pero que no están formuladas jurídicamente, se trataría, pues, de «normas de tráfico» en el sentido más general, así por ejemplo, las disposiciones sectoriales con origen en asociaciones o agrupaciones privadas; códigos deontológicos, normas internas de la propia empresa o grupo económico, etc. Pudiera parecer todo ello muy teórico, pero no es imposible pensar, por ejemplo, en gastos incurridos por empresas multinacionales en el extranjero hechos en vulneración de códigos de conducta aprobados por el sector al que la entidad pertenece.

Por último, el denominado principio de confianza es un regla que sirve para determinar el cuidado observable y cuyo origen se encuentra en el análisis del cuidado objetivo exigible en el sector del tráfico rodado. Esta regla parte de la constatación de que los sujetos que intervienen en actividades de riesgo no pueden prever con absoluto detalle todas las contingencias posibles. En este contexto, un criterio para determinar el cuidado exigible de cada uno de los intervinientes en esa actividad es el denominado principio de confianza en virtud del cual cada persona puede confiar en que los demás participantes se comportarán de acuerdo con sus respectivos deberes de cuidado. En palabras del Tribunal Supremo: «Un comportamiento conforme al cuidado exigido autoriza a suponer que otros participantes del tráfico se comportarán de acuerdo con las obligaciones de cuidado que les incumben, sin que tal suposición implique, por sí misma, una infracción del deber de cuidado» (STS 23-04-1992).

La jurisprudencia acuñó, inicialmente, este criterio en el ámbito del tráfico rodado (por ejemplo, al conductor prudente le bastará con suponer que ningún peatón invadirá inopinadamente la

calzada y, por tanto, adecuar su conducta a dicha suposición). Este principio se ha generalizado posteriormente a otros campos como la construcción, la caza, las intervenciones quirúrgicas, etc.

En definitiva, si la conducta analizada está relacionada y es coherente con las conductas de otras personas que cabe suponer plenamente responsables, el principio de confianza nos dice que no se están sobrepasando los límites del riesgo permitido.

En el ámbito tributario el principio de confianza proporciona un criterio técnico sólido para calificar como atípicas aquellas interpretaciones del sujeto pasivo que siguen los criterios sentados en respuestas a consultas planteadas a la Administración tributaria, pues difícilmente podrá calificarse como «no razonable» una interpretación que en un momento determinado ha hecho suya un sujeto tan cualificado como es la Administración tributaria, lo cual vale tanto para las consultas tributarias, para las resoluciones de órganos económico-administrativos o para las circulares, resoluciones o instrucciones. Sin embargo, la Administración tributaria puede manifestarse por otras vías, como son las interpretaciones contenidas en las actas, informes o acuerdos de la Inspección de los Tributos, a través de manuales o programas de ayuda o, en general, a través de las funciones de información y apoyo al contribuyente.

Aunque la cuestión es más vidriosa, podría plantearse el caso de aplicar este criterio en aquellos supuestos de actuaciones de otros contribuyentes consentidas o no corregidas por la Administración, en donde el sujeto puede confiar en que dicho consentimiento responda a una razonabilidad en la conducta tanto de ese otro contribuyente como de la Administración que tolera esa conducta.

El mismo principio de confianza sería aplicable en las relaciones entre individuos distintos de la Administración tributaria, así el obligado tributario que se limita a declarar según los datos certificados por su pagador aunque dicho certificado sea erróneo, o quien liquida unos hechos conforme a la calificación aceptada por el Registro mercantil o de la propiedad aunque tal calificación no sea aceptada por la Administración tributaria.

Ahora bien, la jurisprudencia penal ha señalado múltiples excepciones en la aplicación del principio de confianza. El principio de confianza no otorga derechos a nadie, solo es una regla orientativa que cesa en su eficacia cuando las circunstancias del caso concreto lo aconsejan o cuando parece claro que se da una situación anómala en alguno de los participantes.

3.3. La relación de causalidad entre la conducta seguida y el resultado producido.

El siguiente paso es determinar si la conducta imprudente fue la causante del resultado previsto en el tipo. Se trata de una relación de causalidad objetiva, es decir, no importa lo que el sujeto quería o no quería hacer. Es más, en la mayoría de los casos la acción imprudente realizada no abarca una voluntad o una consciencia de la producción de un daño (imprudencia inconsciente).

Este elemento del injusto plantea numerosas dificultades probatorias en el ámbito penal, dado que, como es fácil comprender, existen ámbitos como los de la medicina, la salud pública, la adulte-

ración de alimentos, etc., donde los procesos causales implicados pueden llegar a ser sumamente complejos y, consecuentemente, su acreditación a lo largo del juicio puede no ser concluyente, en cuyo caso, deberá prevalecer la presunción de inocencia y absolver.

En principio, en el ámbito tributario, la situación es la contraria y no ha de presentar excesivas dificultades establecer un nexo causal entre el resultado y la conducta, por ejemplo, en tipos como el de «dejar de ingresar» donde ha existido, previamente, un procedimiento separado de liquidación que ha finalizado con el descubrimiento de la deuda no ingresada. Sin embargo, no debe excluirse del todo que, también en este ámbito, se plantean problemas comunes al ámbito penal tales como los derivados de la existencia de procesos causales dilatados en el tiempo o procesos causales complejos donde el resultado producido se debe tanto a la acción del sujeto como a la interferencia de otros hechos y circunstancias.

Así, por ejemplo, la manifestación tardía o diferida en el tiempo de un resultado no impide en absoluto realizar un juicio de causalidad que conecte la acción al resultado. Ahora bien, debe estar clara la distinción entre resultado y acción, teniendo presente, pues, que la acción estará situada en el momento inicial de ese curso causal y que la acción a enjuiciar no es, o no es solamente, la conducta inmediata situada, temporalmente, junto al resultado producido, sino una conducta que puede estar más lejana en el tiempo. Tal será el caso, por ejemplo, en las liquidaciones administrativas que corrijan los criterios de imputación temporal seguidos por el contribuyente. La conducta que supuso la imputación temporal controvertida no tiene por qué estar situada en el ejercicio regularizado, sino que puede ser el resultado de conductas o criterios asumidos por el contribuyente en ejercicios muy anteriores al que se liquida. El juicio a realizar deberá tener en cuenta todo este contexto y, valorar globalmente, cuál ha sido el incremento de riesgo que la conducta en su conjunto ha producido pues, por ejemplo, junto a diferimientos de renta puede haber dado lugar, también, a anticipos en otros ejercicios. Todo esto formará parte del juicio de imputación objetiva al que después nos referiremos.

También son problemáticos los cursos causales complejos, es decir, aquellos en los que la acción del sujeto es interferida por otros procesos causales posteriores y, por tanto, el resultado final no puede ser enteramente atribuido al incremento de riesgo producido por la acción inicial del sujeto. Así, por ejemplo, en procesos complejos de imputación temporal de ingresos y gastos la regularización practicada por la Administración tributaria puede estar condicionada por acontecimientos posteriores como puede ser, en ocasiones, la prescripción de algún ejercicio, razón por la cual la cuota regularizada podría incluir algún importe no recuperable a causa de dicha prescripción. En estas condiciones dicho importe no estaría vinculado directamente a la conducta del sujeto, sino a un acontecimiento posterior.

3.4. La imputación objetiva del resultado.

No basta con la mera relación de causalidad entre la conducta y el resultado para poder afirmar que se ha realizado completamente el injusto típico. Hace falta algo más. Es necesaria una conexión adicional entre la acción y el resultado.

La imputación objetiva del resultado trata de determinar las propiedades objetivas que han de concurrir en un comportamiento para que su resultado sea atribuible al sujeto infractor. Nótese que se ha empleado el término «atribución» del resultado por ser, precisamente, un concepto distinto al de «causación» de ese mismo resultado. Es decir, el resultado no solo ha de ser causado por la conducta, también ha de ser atribuible al sujeto infractor.

Los manuales de derecho penal suelen citar varios ejemplos clarificadores de lo que se pretende: el suicida que se lanza bajo las ruedas de un coche conducido a excesiva velocidad, pero que, conducido a la velocidad reglamentaria, hubiera atropellado igualmente al suicida; el anestesista que inyecta una dosis letal al paciente, pero dicho paciente, dado su estado de salud, tampoco habría sobrevivido a la operación realizada diligentemente; el farmacéutico que dispensa, sin la necesaria receta, un medicamento que produce la muerte de una persona, pero resulta que el médico hubiera expedido dicha receta si el paciente se la hubiera solicitado. En todos estos casos se ha producido un resultado lesivo y también una conducta que infringe el deber de cuidado y, entre ambos, existe una relación de causalidad evidente. Sin embargo, no son típicos.

Para solucionar estos casos ha hecho fortuna la Teoría del incremento del riesgo de ROXIN. Según esta teoría el comportamiento imprudente dará lugar a un resultado penalmente imputable si ha creado un riesgo mayor que el permitido, incrementando la probabilidad de producción del resultado lesivo. Para averiguarlo se llevará a cabo una comparación entre el riesgo real creado y el que hubiera generado un comportamiento correcto.

¿Qué supone todo esto en el ámbito tributario? Veamos un ejemplo: existe una cuota dejada de ingresar como resultado de una conducta interpretativa totalmente falta de razonabilidad en virtud de la cual se ha considerado que determinada renta estaba no sujeta al impuesto (existe pues, resultado, conducta imprudente y nexo causal entre ambos). Ahora bien, si el sujeto se hubiera atendido al deber de cuidado exigido (el de realizar una interpretación razonable de la norma) podría haber llegado, fácilmente, a la interpretación incorrecta, pero razonable, de que la renta estaba sujeta, pero exenta (pues la norma es imprecisa y permite esta interpretación), con lo que el resultado producido por una conducta diligente habría sido el mismo que aquel al que se llega con una conducta imprudente. En estas circunstancias ¿es el resultado «atribuible» al sujeto infractor?

Como se ha dicho, la Teoría del incremento del riesgo condiciona la imputación objetiva del resultado a que se pruebe, no la producción del resultado ni tampoco el carácter imprudente de la acción (que se dan por supuestos), sino que el sujeto ha incrementado, con su conducta el riesgo preexistente, y jurídicamente aceptable, de que se produjese el resultado lesivo. En orden a realizar dicha averiguación habrá que realizar una comparación entre el riesgo real creado y el que se hubiera generado siguiendo el comportamiento correcto. Si de tal análisis resulta que el riesgo no se ha incrementado respecto a la conducta alternativa hipotética adecuada a Derecho, el resultado no será «atribuible» al autor. Pues bien, este tipo de análisis incide directamente en las conductas interpretativas seguidas por el contribuyente en relación con aquellas normas, frecuentes en el ámbito tributario, susceptibles de suscitar un debate acerca de su correcta interpretación por ser técnicamente defectuosas o claramente desafortunadas en su redacción. En estas circunstancias,

es evidente que existe una situación de riesgo que no ha sido provocada por el autor, así las cosas, si la interpretación del sujeto se mueve en el ámbito de una interpretación razonable (que es el deber objetivo de cuidado que se le impone) su conducta no será, en ningún caso típica. Pero, incluso, si la interpretación va más allá de lo que puede entenderse por razonable, la conducta solo será típica si el resultado es objetivamente imputable. Tal actividad probatoria adicional podrá consistir, bien en negar la mayor, es decir, no existe dificultad interpretativa alguna, la norma es técnicamente correcta, y la controversia suscitada por el contribuyente es artificiosa y pretende ser una excusa o pretexto para justificar su conducta. Si ello no es así, es decir, la norma tributaria es compleja, técnicamente mejorable y genera diversidad de interpretaciones, deberá probarse que la conducta interpretativa del sujeto no solo vulneró el deber de cuidado, al no ser razonable, sino que, además, la interpretación seguida por el sujeto pasivo tiene tales implicaciones y consecuencias (frente a otro tipo de rentas, de impuestos o contribuyentes) que aumenta el riesgo de agresión al bien jurídico muy por encima de lo que la norma sancionadora tolera, por lo que el principio de intervención mínima debe ceder dada la magnitud de la agresión.

Veamos otro supuesto, una sociedad ha realizado una interpretación no razonable de la norma que le ha llevado a dotar incorrectamente las provisiones por depreciación de su cartera de títulos, de tal modo que unas provisiones se han dotado en exceso y otras por defecto, aunque el resultado neto es un exceso de provisión. La regularización administrativa corregirá los excesos de dotación, pero no podrá corregir las dotaciones por debajo de lo permitido, pues se lo prohíbe la norma de imputación de gastos. El resultado de todo ello es una cantidad a ingresar causada por una conducta no diligente de la entidad inspeccionada. La Teoría del incremento del riesgo debería proporcionarnos un criterio para dilucidar si, además, el resultado es imputable objetivamente a su autor. Así, es posible que, de haber seguido una interpretación razonable de la norma las provisiones que se dotaron por defecto compensaran o superaran a las que se excedieron, en estas circunstancias, la acción del sujeto, claramente, no supuso un incremento del riesgo.

La Teoría del incremento del riesgo es solo uno de los baremos de que se sirve la imputación objetiva del resultado. Existen otros como son «la previsibilidad objetiva del resultado» (no son imputables los resultados producidos por cursos causales anómalos o desviaciones del curso causal) o «el fin de protección de la norma». En cualquier caso, la finalidad de tales criterios restrictivos de la imputación es clara: limitar los excesos punitivos que derivan de un enfoque exclusivamente causalista de la conducta.

La evolución doctrinal que ha supuesto la aparición de la imputación objetiva como elemento del tipo de injusto ha ido paralela a una realidad social en la que, estadísticamente, son más numerosos los delitos imprudentes que los dolosos, especialmente en el marco de la protección de derechos como son la vida, la salud o el medio ambiente. El delito culposos que, tradicionalmente, estaba relegado a un segundo plano en contraste con el paradigma del delito doloso, adquiere hoy una nueva relevancia, en el contexto de unos avances tecnológicos y sociales que convierten las sociedades actuales en sociedades de riesgos. Por esto mismo, es exigible restringir el tipo penal que ya no puede dirigirse contra cualquier acción generadora de riesgo, sino solo contra aquellas que superen el nivel de riesgo jurídicamente relevante. La construcción es conceptualmente clara, pero su aplicación es compleja.

4. EL REPROCHE DE CULPABILIDAD

Queda por analizar la culpabilidad de la conducta imprudente, entendiendo por culpabilidad el juicio de reproche al autor por su conducta injusta (típica y antijurídica).

En el injusto imprudente, a diferencia del doloso, no existe ningún elemento intencional, intelectual o psicológico en el que basar el juicio de reproche, pues la voluntad del autor no se dirigía hacia la producción del resultado típico. En este sentido se ha dicho (MUÑOZ CONDE) que el ilícito imprudente constituye un *supuesto de incongruencia*, dado que el tipo subjetivo no se corresponde con el tipo objetivo que va más allá de lo que quería el autor.

De lo que se trata aquí y ahora, es analizar las capacidades individuales del autor en la situación concreta en que se hallaba para comportarse de acuerdo con el cuidado objetivamente debido. Dicho de otro modo, si le era exigible otra conducta.

La dogmática penal distingue tres elementos dentro de este juicio de reproche al autor por su acción:

- 1.º La capacidad de reproche.
- 2.º El elemento intelectual de la reprochabilidad o capacidad del sujeto para conocer del deber objetivo de cuidado.
- 3.º La exigibilidad de obrar conforme a Derecho.

4.1. La capacidad de reproche.

Se trata de la imputabilidad o capacidad del autor para ser culpable atendiendo a sus aptitudes intelectuales y psíquicas. La capacidad para ser sujeto infractor se regula en el artículo 181 de la Ley 58/2003 General Tributaria. Baste aquí señalar que, como es sabido, por lo que respecta a las personas jurídicas y entes sin personalidad, el sistema sancionador tributario se configura de una manera distinta al derecho penal ordinario donde dichas entidades carecen de capacidad de culpabilidad.

4.2. El elemento intelectual de la reprochabilidad o capacidad del sujeto para conocer del deber objetivo de cuidado.

Para que la acción sea reprochable a su autor, el sujeto infractor ha de conocer o tener la posibilidad de conocer la pauta normativa de conducta que el derecho le exige (el deber objetivo de cuidado). Este conocimiento o posibilidad de conocimiento se configura como el elemento intelectual o subjetivo del juicio de reproche y su existencia es vital para evitar caer en formas de responsabilidad objetiva.

Es en este momento, cuando en la dogmática penal tiene cabida el análisis del error. El error vencible no posee efecto disculpante de la reprochabilidad, sino que se limita a atenuar la pena impuesta. Lo mismo debiera ocurrir en el ámbito administrativo. Más difícil resulta el tratamiento del error invencible y, en especial, del error invencible de prohibición, es decir, del error que versa sobre la licitud de la conducta seguida por el obligado tributario y cuyo efecto, de apreciarse tal error, sería disculpante de la conducta.

Ahora sí que van a ser relevantes las especiales capacidades del sujeto infractor para atenerse al deber objetivo de cuidado que se le exige, pero, en cualquier caso, es bastante difícil incardinar la teoría del error invencible de prohibición en el ámbito de las infracciones tributarias imprudentes, en especial en aquellos supuestos en que se imputa al sujeto una interpretación no razonable de la norma tributaria.

La dificultad estriba en que cuando se imputa al sujeto una interpretación errónea, pero razonable y, por ello no se le sanciona, esto nada tiene que ver con el error de prohibición, sino que estamos ante una acción atípica, pues el sujeto ha actuado con la diligencia necesaria. El ámbito del error es aquel en el que se imputa al sujeto una interpretación errónea y no razonable, teniendo su origen, dicho error, en las especiales capacidades del sujeto (disminuidas respecto al estándar ordinario) y que este no podía subsanar o vencer. Sin embargo, en no pocas ocasiones, ocurrirá que dicho error era vendible en atención a la posibilidad de dirigir consultas a la Administración o de hacer uso de los servicios de ayuda puestos a disposición del contribuyente, es decir, el autor, podía haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones.

En definitiva, existirán pocos casos en que un error de interpretación disculpante no esté ya incluido dentro de los márgenes que admite el deber normativo de cuidado. De todos modos, no puede descartarse *a priori* que, en atención a las particulares circunstancias del caso, pueda apreciarse error de prohibición disculpante a pesar de que la conducta del sujeto no haya sido diligente, puede pensarse en situaciones en las que estén involucrados menores, inmigrantes...

En otro orden de cosas, parece relevante señalar que el conocimiento o capacidad para el conocimiento del deber objetivo de cuidado se configura como el único elemento intelectual del injusto imprudente, el cual, a diferencia del injusto doloso no requiere de otros elementos psicológicos o intencionales que acompañen a la acción y ello porque en el injusto imprudente la voluntad del autor no se dirige al resultado típico por lo que esa voluntad, su contenido y dirección, no tienen relevancia jurídica, a diferencia de lo que sucede en los injustos dolosos. Así las cosas, nos podemos plantear si en las infracciones tributarias cometidas a título de imprudencia puede ser de aplicación el criterio de graduación de ocultación previsto en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

La ocultación se configura claramente como un elemento intencional que acompaña a la acción (un desvalor de acción). Si se asume que solo puede ser ocultado aquello que previamente se conoce (el sujeto no puede ocultar aquellos hechos que él mismo desconocía en el momento de cometer la acción) y se asume, también, que la ocultación no puede ser cometida inconscientemente, sino que requiere de una acción conscientemente dirigida a ese fin. Resulta que concurren en la ocultación unos elementos de cognoscibilidad y voluntariedad que no son los propios del elemento intelectual

del injusto imprudente, sino del doloso. Asumiendo estos presupuestos, la ocultación sería un criterio de calificación aplicable, exclusivamente, a los injustos dolosos, lo cual sería acorde al principio de proporcionalidad (a más culpa más pena).

Otra alternativa sería considerar a la ocultación como un desvalor de resultado, esto es, lo que importa no es la acción dirigida a ocultar, sino el hecho en sí de que los datos queden ocultos a la Administración. En este caso, la ocultación podría concurrir con cualquier tipo de negligencia (incluso la negligencia inconsciente).

4.3. La exigibilidad de obrar conforme a Derecho.

Aunque el sujeto conociera o pudiera conocer el deber objetivo de cuidado y, por tanto, el carácter antijurídico de su acción, podría suceder que, dadas las circunstancias concretas del caso, no le fuera exigible actuar de un modo distinto al que lo hizo.

Estamos ante lo que se conoce como eximentes o causas de justificación como son el miedo insuperable, el estado de necesidad o el encubrimiento entre parientes. A la vista de las mismas, su aplicación al derecho tributario sancionador parece bastante difícil.