

TRABAJO DE FIN DE GRADO

LA RESISTENCIA A LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMO CONDUCTA INFRACTORA

Julia Trius Arias

Facultad de Derecho
Asignatura: Derecho Financiero y Tributario
Director: Miguel Ángel Sánchez Huete
5 de mayo de 2014
Curso 2013-2014

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BARCELONA

RESUMEN:

La infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, aunque objeto de pocas investigaciones, es de frecuente aparición en los procesos de aplicación de los tributos, especialmente en los de inspección y comprobación. Realizando un análisis detallado de la misma y dedicando especial atención a la identificación del bien jurídico protegido, así como a la delimitación de la conducta infractora, se destacan en el presente trabajo las más importantes controversias que suscita su aplicación. La vaguedad con la que el legislador ha definido el comportamiento punible y la incoherencia en su calificación como infracción grave, entre otros, muestran que la inseguridad jurídica que ya existía con la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963, no ha podido ser superada con la Ley General Tributaria, de 17 de diciembre de 2003, actualmente vigente.

RESUM:

La infracció tributària per resistència, obstrucció, excusa o negativa a les actuacions de l'Administració tributària, tot i que objecte de poques investigacions, és de freqüent aparició en els processos d'aplicació dels tributs, especialment en els d'inspecció i comprovació. Realitzant un anàlisi detallat de la mateixa i dedicant especial atenció a la identificació del bé jurídic protegit, així com a la delimitació de la conducta infractora, es destaquen en aquest treball les més importants controvèrsies que suscita la seva aplicació. La vaguetat amb la que el legislador ha definit el comportament punible i la incoherència en la seva qualificació com a infracció greu, entre d'altres, mostren que la inseguretat jurídica que ja existia amb la Llei General Tributària, de 28 de desembre de 1963, no ha pogut ésser superada amb la Llei General Tributària, de 17 de desembre de 2003, actualment vigent.

ABSTRACT:

Resistance, obstruction, excuse or refusal to Spanish Tax Authorities' proceedings is a tax offence that, although not discussed in many studies, frequently appears in tax application processes, especially in those of inspection. By performing a detailed analysis of the mentioned breach and paying special attention to the legally protected good, as well as to the delimitation of the offending conduct, the most important controversies raised by its application are pointed out in this work. The vagueness with which the legislator has defined the punishable behavior and the incoherence in its classification as a serious infringement show, among other aspects, that the legal uncertainty that already existed with the Spanish General Law on Taxation of December 28, 1963, has not been overcome with the General Law on Taxation of December 17, 2003, that is currently in force.

ZUSAMMENFASSUNG:

Der steuerrechtliche Verstoß wegen Widerstand, Behinderung oder Verweigerung gegenüber dem Vorgehen der spanischen Steuerverwaltung, obwohl in wenigen Studien behandelt, tritt häufig in Steueranwendungsprozessen auf, vor allem in Steuerkontrollprozessen. Mit der Durchführung einer detaillierten Analyse dieses Vergehens und mit besonderem Augenmerk auf die Identifizierung des geschützten Rechtsguts, sowie auf die Abgrenzung des Verstoßes, werden in dieser wissenschaftliche Arbeit die wichtigsten Kontroversen, die durch seiner Anwendung erscheinen, hervorgehoben. Die Unklarheit, mit der der Gesetzgeber die strafbare Handlung definiert hat, ebenso wie die Inkohärenz in ihrer Einstufung als schwerer Verstoß, zeigen, unter anderem, dass die Rechtsunsicherheit, die mit dem spanischen Allgemeinen Steuergesetzes vom 28. Dezember 1963 bereits bestand, mit dem geltenden Allgemeinen Steuergesetz vom 17. Dezember 2003, nicht überwunden worden ist.

ABREVIATURAS

AN	Audiencia Nacional.
art.	artículo.
BOE	<i>Boletín Oficial del Estado.</i>
CE	Constitución Española.
cit.	citada.
ed.	edición.
FJ	Fundamento jurídico.
<i>i.e.</i>	es decir, esto es.
<i>in fine</i>	al final.
LGT	Ley General Tributaria.
LRJPAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
núm.	número.
p., pp.	página, páginas.
RGRST	Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.
ss.	siguiente.
SAN, SSAN	Sentencia/Sentencias de la Audiencia Nacional.
STC, SSTC	Sentencia/Sentencias del Tribunal Constitucional.
STS, SSTS	Sentencia/Sentencias del Tribunal Supremo.
STSJ, SSTSJ	Sentencia/Sentencias del Tribunal Superior de Justicia.
TC	Tribunal Constitucional.
TS	Tribunal Supremo.
TSJ	Tribunal Superior de Justicia.
vid.	véase.

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN.....	6
1. Objetivos.....	8
2. Metodología y desarrollo.....	11
II. ACLARACIONES CONCEPTUALES Y TEÓRICAS PREVIAS.....	12
1. Distinción entre infracción e incumplimiento tributario.....	12
2. Naturaleza de las infracciones tributarias.....	14
3. Concepto y elementos de la infracción tributaria	14
4. Clasificación de las infracciones tributarias.....	17
III. INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR RESISTENCIA, OBSTRUCCIÓN, EXCUSA O NEGATIVA A LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	21
1. Descripción típica de la conducta infractora.....	21
2. Identificación del bien jurídico protegido.....	28
3. Estructura y clasificación de los tipos infractores.....	33
3.1. <i>Tipo básico</i>	33
3.2. <i>Tipos agravados</i>	33
3.3. <i>El principio de proporcionalidad en la aplicación del artículo 203 de la LGT</i>	37
4. Análisis del tipo básico.....	38
4.1. <i>Aspectos generales</i>	38
4.2. <i>Elementos de la infracción</i>	41
IV. CONCLUSIONES.....	46
V. BIBLIOGRAFÍA.....	50

I. INTRODUCCIÓN

El Derecho ha sido caracterizado tradicionalmente tanto por las corrientes funcionalistas¹ como por los seguidores del contractualismo² como un sistema de control social, haciéndose referencia al hablar de «control social» a un concepto que encarna el doble significado de dirigir y supervisar algo: la conducta.

Del Derecho también se ha dicho que «es un sistema de control social en cuanto supervisa el funcionamiento de las otras instituciones sociales, manteniendo el sistema social bien aceitado y resolviendo los conflictos»³. También se ha afirmado, no obstante, que el Derecho cumple, junto con el propósito anterior, una función de dirección y de guía del comportamiento. Es posible hablar, por consiguiente, de un mecanismo híbrido de integración y regulación de las conductas.

En este sentido, la vulneración de los principios ordenadores de la convivencia y el incumplimiento de aquellas normas encargadas de garantizar la realización de los mismos, desencadenan una reacción social que, «igualmente, está sometida a lo que las disposiciones jurídicas regulan estableciendo derechos y obligaciones y garantías»⁴ que delimitan el marco en el que aquélla se produce. Con todo, la referida reacción social se materializa en nuestro ordenamiento a través del poder punitivo del Estado, bien mediante la imposición de penas por parte de los órganos integrantes de la jurisdicción penal, bien por medio de las sanciones impuestas directamente por la Administración, que, en el ámbito

¹ Afirma MONTORO BALLESTEROS que «el método funcionalista se propone como objetivo la comprensión y explicación de las estructuras sociales, no a partir de su origen histórico y de sus peculiaridades espaciales y temporales, sino tomando como punto de partida la observación, análisis y estudio de las funciones que realizan las estructuras sociales dentro de la sociedad o en parte de ella». En: MONTORO BALLESTEROS, A., “El funcionalismo en el Derecho: Notas sobre N. Luhmann y G. Jakobs”, en *Anuario de Derechos Humanos. Nueva Época*, Vol. 8, 2007 (365 – 374), p. 366.

² Según ATIENZA, el contractualismo es, junto con la sociedad, «fruto de la convención, del acuerdo racional entre los hombres». En: ATIENZA, M., *El sentido del Derecho*, Barcelona: Ariel, 2009, p. 151.

³ ATIENZA, M., *El sentido del Derecho*, cit., p. 151.

⁴ BANALOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., *Guía práctica de sanciones tributarias*, Madrid: La Ley, 2005, p.35

específico del Derecho Tributario, se refiere a las infracciones y sanciones tributarias.

Pero, no sólo el ciudadano está vinculado al y por el Derecho. Uno de los principios constitucionales más característicos de nuestro sistema es el que se recoge en el artículo 103 CE, el cual se expresa en los siguientes términos:

«La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho».

En virtud de este artículo, nuestra Constitución excluye la legitimidad de toda actuación administrativa *contra legem* o *contra ius*, recalcando además que ninguna decisión pública puede adoptarse al margen y con desvinculación del Derecho.

Entre los distintos cometidos que deben llevarse a cabo por la Administración pública está el consistente en proteger los valores o bienes jurídicos que se definen y recogen como tales en el ordenamiento jurídico español. Para alcanzar tales objetivos, la Administración dispone de diferentes potestades, pudiendo acudir, entre otros, a los mecanismos de coerción correspondientes, lo que se conoce bajo el nombre de *potestad sancionadora*. La función de dicha potestad consiste, en palabras de VAQUERA GARCÍA, «tanto en una prevención general como especial de las conductas infractoras, así como en la reparación del daño causado y del hipotético castigo de dichas actuaciones»⁵.

La potestad sancionadora es única para toda la Administración, aunque tiende a ramificarse de conformidad con las diversas manifestaciones y campos de actuación de los poderes públicos, pues de esta manera es posible asegurar una mayor eficacia en la persecución y sanción de cada tipo de ilícito. Ahora bien, en

⁵ MERINO JARA, I., *et al.*, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Madrid: Tecnos, 2012, p. 470.

ningún caso debe olvidarse el mandato contenido en el artículo 25.3 CE, a cuyo tenor «la Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad», de tal suerte que será necesario recurrir a la jurisdicción penal para abordar este tipo de penas, propias del campo de los Delitos Fiscales.

Es por ello que las categorías de ilícitos tributarios se dividen en dos grandes bloques o esferas: las *infracciones* y los *delitos*, según se contengan en la LGT y no conlleven, por consiguiente, penas privativas de libertad, o en el Código Penal, en el que sí se establecerán penas de dicha índole.

1. OBJETIVOS

El objetivo del presente trabajo lo constituye el análisis de la infracción tributaria contenida en el artículo 203 de la LGT, esto es, la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Como bien es sabido, los deberes de información y colaboración tributaria encarnan la manifestación más trascendente y generalizada de las obligaciones tributarias que el artículo 29 de la LGT identifica como formales, entendiéndose por tales

«las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros» (art. 29.1 de la LGT).

Estas obligaciones formales tienen como finalidad última la protección del crédito del Estado y para asegurar el correcto cumplimiento de dichos deberes, el legislador español ha dedicado una serie de preceptos de la LGT a sancionar toda conducta que suponga una negativa por parte del obligado tributario a facilitar la

información que se le requiera y/o a colaborar en las actuaciones administrativas que correspondan.

A este respecto, ha entendido SÁNCHEZ HUETE que «el legislador no acota de manera nítida las actuaciones de información de las que suponen colaboración»⁶, lo cual puede parecer cierto, en tanto que, entre otros aspectos, se contienen todas ellas en un mismo precepto sin orden lógico aparente (*vid.* art. 29 de la LGT) y los singulares preceptos que las desarrollan no siempre aclaran suficientemente si lo afectado por ellas es un deber de información o, por el contrario, un deber de colaboración con la Administración tributaria.

Sin embargo, somos de la opinión que el deber de información ha de entenderse como una de las múltiples formas que puede adoptar la obligación tributaria de colaboración. Aunque el vínculo de colaboración con la Administración nazca de la obligación contenida en el artículo 29.2.f) de la LGT, lo cierto es que se trata de un deber de carácter genérico que afecta a todo ciudadano. Así se desprende del artículo 39.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJPAC), a cuyo tenor

«los ciudadanos están obligados a facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación sólo en los actos previstos por la ley».

No es, pues, un deber impuesto por decisiones administrativas específicas, que son los *requerimientos administrativos*, sino que éstos se limitan a concretar y delimitar la colaboración que en cada caso se precisa.

Por otro lado, afirma SÁNCHEZ HUETE que no existe tampoco una clara distinción entre la infracción tipificada en el artículo 199 de la LGT, relativa a la presentación incorrecta de «autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca

⁶ SÁNCHEZ HUETE, M.A., *Las infracciones en la nueva LGT*, Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 364.

perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información», y la del artículo 203 de la LGT, que comparte con el precepto anterior la existencia de un requerimiento administrativo previo.

Dado que, aparentemente, ambos mandatos sancionan una misma actuación administrativa sin identificar con suficiente precisión el bien jurídico protegido, resulta lógica la sospecha que SÁNCHEZ HUETE formula en relación con la posible incompatibilidad entre una y otra infracción⁷.

Debe destacarse asimismo que, hoy en día, la Administración tributaria en su prevención y persecución de las infracciones y delitos ha incrementado notablemente los deberes formales de los obligados tributarios, hecho favorecido extraordinariamente por la posibilidad y/o obligatoriedad del cumplimiento de los mismos vía telemática. Esta mayor facilidad de medios y la necesaria colaboración entre Administración y administrados en la consecución del bien común hace que debiera serle exigible a la Administración una claridad absoluta en sus dictados. Sin duda, una legislación confusa favorece la comisión de errores que podrán ser calificados de infracciones.

Es por todo lo expuesto que el objetivo propuesto en la realización de este trabajo consiste en ofrecer una visión más amplia y detallada de los elementos constitutivos de la infracción relativa a la resistencia y negación de colaborar con la actuación de la Administración, al incidir en los siguientes aspectos:

- 1º. Determinación de la obligación cuyo incumplimiento se sanciona y el bien jurídico que con ello pretende protegerse.
- 2º. Análisis de la infracción y de sus distintos tipos.
- 3º. Detección de eventuales problemas de coherencia y compatibilidad con otras infracciones tributarias *ad intra* y *ad extra* de la tipificación.

⁷ SÁNCHEZ HUETE, M.A., *Las infracciones en la nueva LGT*, cit., p. 365.

Ante todo dejamos abierta la posibilidad de que en futuros proyectos se realice un análisis similar de las infracciones restantes, sobre todo en lo que respecta al artículo 199 de la LGT.

2. METODOLOGÍA Y DESARROLLO

La realización de este trabajo se fundamenta en una revisión en profundidad de la doctrina y la jurisprudencia sobre la infracción tributaria contenida en el artículo 203 de la LGT. El análisis jurisprudencial relativo a dicha infracción, teniendo en cuenta que la LGT entró en vigor el 1 de julio de 2004, abarca un total de trece sentencias dictadas tanto por el Tribunal Supremo como por la Audiencia Nacional y los Tribunales Superiores de Justicia de *tres* Comunidades Autónomas entre los años 2009 y 2012.

En el desarrollo del estudio se abordan, en primer lugar, diversas cuestiones conceptuales destinadas a servir de base en el examen del artículo 203 de la LGT, prestando especial atención al concepto y la naturaleza de las infracciones –formales o materiales–, así como a su clasificación dentro del sistema general de infracciones contenido en la LGT –leves, graves o muy graves–.

Seguidamente se aplican los conocimientos obtenidos a la determinación del bien jurídico protegido y a los tipos de infracciones –básico, especial y/o agravado– que en el precepto se contienen. Se completa finalmente esta parte del trabajo con el análisis detallado del tipo básico (*vid.* art. 203.1 de la LGT) teniendo presente la jurisprudencia analizada.

Por último, en el apartado de conclusiones, se procede a la discusión de los resultados apuntados a lo largo del análisis efectuado y de los aspectos que pueden ser considerados más criticables.

II. ACLARACIONES CONCEPTUALES Y TEÓRICAS PREVIAS

En esta sección daremos respuesta a varias cuestiones conceptuales que, a nuestro entender, resultan necesarias y fundamentales en la elaboración del presente trabajo.

Haremos referencia, en primer lugar, a la distinción entre infracción e incumplimiento tributario, para posteriormente dedicar un breve espacio a identificar la naturaleza de las infracciones tributarias, diferenciado, en esencia, entre infracciones de carácter material y aquéllas otras de carácter formal. A continuación analizaremos el concepto legal de infracción tributaria, así como los elementos constitutivos de la misma. Por último, estudiaremos la clasificación que de las infracciones tributarias realiza la LGT, aunque haremos también alusión a otros criterios de clasificación implícitamente contenidos en el texto normativo de referencia.

1. DISTINCIÓN ENTRE INFRACCIÓN E INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Afirma MARTÍN QUERALT que la LGT «parece intentar mantener un esquema jurídico unitario de la relación que une a la Administración con el particular, denominándola en su art. 17 *relación jurídico-tributaria*»⁸.

No obstante, del tenor del precepto pronto se revela la mención a una relación jurídica compleja cuyo alcance no es sino descriptivo de un conjunto de relaciones varias que se acumulan con motivo de la aplicación de un tributo, aunque sin llegar a integrarse en un vínculo unitario. Dispone así el apartado 1.º del art. 17 que

«se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos».

⁸ MARTÍN QUERALT, J., *et al.*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid: Tecnos, 2013, p. 229.

Es clara, en este sentido, la falta de eficacia jurídica vinculante del precepto, el cual procede únicamente al reconocimiento de la complejidad de una relación en la que intervienen posiciones y situaciones de muy diversa índole.

El apartado 2.º del art. 17 admite, por otra parte, que el contenido de dicha relación jurídico-tributaria no sólo carece de homogeneidad, sino que tampoco responde a criterio de unidad o uniformidad alguno, pudiendo por ello presentar un contenido «variable y eventual» –en palabras de MARTÍN QUERALT⁹– en cada supuesto de aplicación del tributo. Por esta misma razón, se afirma que

«de la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento» (*vid.* art. 17.2 de la LGT).

Ahora bien, ¿a qué tipo de incumplimiento se hace referencia? y ¿existe una diferencia clara entre infracción tributaria e incumplimiento tributario, cuando ambos parecen estar vinculados de forma indistinta? Pues bien, a preguntas parecidas ha dado respuesta SÁNCHEZ HUETE al clasificar la «ilicitud tributaria» en dos categorías según el sentido al que responden¹⁰:

- a) El ilícito tributario en sentido estricto, que se produce como consecuencia del incumplimiento de la normativa tributaria y que es identificado como *incumplimiento tributario*. A esta figura se le apareja la imposición de ciertas medidas pecuniarias destinadas a reparar o resarcir el patrimonio.
- b) El ilícito sancionador tributario, que se origina por la vulneración, en términos generales, de una norma punitiva que no necesariamente debe ser tributaria. A este ilícito lo denomina SÁNCHEZ HUETE como *infracción*, concepto éste que «alude tanto a la idea de ilícito cualificado por la

⁹ MARTÍN QUERALT, J., *et al.*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., p. 229.

¹⁰ SÁNCHEZ HUETE, M.A., *Las infracciones en la nueva LGT*, cit., p. 37.

conurrencia de determinados requisitos, como al acto concreto de transgresión que sanciona»¹¹.

2. NATURALEZA DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Para efectuar una diferenciación genérica de todas las infracciones tributarias resulta necesario analizar y partir del incumplimiento base de las mismas. Así, existen dos clases de obligaciones tributarias: las *materiales* – identificadas por la LGT en su artículo 17.3 como las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias– y las *formales* –«las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros» (art. 29.1 de la LGT)–.

Tal diferenciación se traslada de igual forma al campo de las infracciones, siendo entonces posible distinguir entre infracciones basadas en el incumplimiento de una obligación material (*infracciones materiales*), e infracciones consecuencia del incumplimiento de una obligación formal (*infracciones formales*).

3. CONCEPTO Y ELEMENTOS DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA

El artículo 183.1 de la LGT define las infracciones tributarias como

«las acciones u omisiones dolosas o culpables con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley».

Son de destacar, a este respecto, las siguientes notas:

¹¹ SÁNCHEZ HUETE, M.A., *Las infracciones en la nueva LGT*, cit., p. 37.

— En primer lugar, debe tratarse de una *acción* u *omisión*. La acción como tal presupone la infracción de una obligación o deber jurídico, mientras que la omisión implica la existencia previa de un deber jurídico de obrar. Afirma, además, DELGADO SANCHO que «esta acción u omisión, en ningún caso se presume voluntaria»¹², pues corresponde precisamente al instructor del expediente sancionador el probar los hechos tipificados en la correspondiente infracción, así como la culpabilidad del presunto infractor.

— En segundo término resulta necesaria la acreditación de una cierta *culpabilidad* –ya sea a título de dolo o de culpa– para poder exigir la responsabilidad por un hecho ilícito. Así lo ha confirmado recientemente la Audiencia Nacional al disponer que la imposición de una sanción «requiere de la concurrencia de culpabilidad, por vía de dolo, que implica consciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de las cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas precisas para evitar que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias» (SAN 4011/2013, de 7 de octubre).

Por consiguiente, es dolo la consciencia y voluntad del sujeto de realizar el tipo objetivo de una infracción, requiriendo, según MUÑOZ CONDE¹³, de dos elementos: el intelectual o cognitivo, en cuya virtud se exige que el sujeto de la acción sepa qué es lo que hace y cuáles son los elementos que caracterizan su acción como conducta típica; y el volitivo, que se traduce en la voluntad de querer realizar la acción, *i.e.*, los elementos objetivos del tipo¹⁴. La negligencia, por su parte, se delimita atendiendo a la divergencia entre la conducta realmente realizada y la que debería haber sido realizada en virtud de un deber de cuidado que, objetivamente, era necesario observar y que cualquier persona situada en las circunstancias del autor podía haber observado.

¹² DELGADO SANCHO, C.D., “Elementos constitutivos de la infracción tributaria”, *Crónica tributaria* núm. 139/2011, p. 61.

¹³ MUÑOZ CONDE, F., GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal: Parte General*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2010, p. 268 y ss.

¹⁴ Este “querer” no debe confundirse con el deseo o con los móviles del sujeto, que son indiferentes para caracterizar el hecho como doloso.

— Asimismo, de conformidad con el principio de tipicidad (art. 25.1 CE), debe ser la Ley la que *tipifique* la infracción y fije la sanción aplicable (*vid.* SSTC 142/1999, de 15 de julio; 199/2000, de 19 de julio y 1276/2000, de 16 de noviembre).

Una conducta será «típica» únicamente cuando en ella se aprecie identidad entre sus componentes fácticos y los descritos en la norma jurídica, idea ésta plasmada en la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1987 (ROJ 3551/1987), a cuyo tenor «el acto administrativo sancionador ha de atender al análisis del hecho concreto, de su naturaleza y alcance, para apreciar si la existencia del ilícito administrativo perseguido es o no subsumible en alguno de los supuestos-tipo de infracción previstos en la ley».

Con todo, en materia de infracciones no se exige que sea una Ley Orgánica, aunque admite MARTÍN QUERALT¹⁵ que sí se requiere que sea la Ley ordinaria la que precise los elementos esenciales de las infracciones y sanciones.

— En cuarto lugar, es imprescindible la *antijuricidad* de la conducta, esto es, el comportamiento o acto contrario a una norma jurídica tributaria. Sin antijuricidad no puede haber infracción, aunque cierto es también que no todas las conductas antijurídicas son infracciones, puesto que sólo recibirán tal consideración las que se hallen tipificadas en tal sentido en las leyes. Ahora bien, como afirma SÁNCHEZ HUETE, «la antijuricidad es requisito necesario, pero no suficiente para la existencia de la infracción, ya que si existe alguna causa de justificación ésta queda eliminada»¹⁶. A estas causas, contenidas de forma dispersa en la LGT y en las distintas leyes tributarias, añade GUTIÉRREZ BENGOCHEA¹⁷ las extraídas del Código penal, esto es, el estado de necesidad y el error, ya sea de tipo o de prohibición.

¹⁵ MARTÍN QUERALT, J., *et al.*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., p. 539.

¹⁶ SÁNCHEZ HUETE, M.A., *Las infracciones en la nueva LGT*, cit., p. 64.

¹⁷ GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., “Causas eximentes de responsabilidad tributarias”, *Documentos de Trabajo*, núm. 19, p. 306. Segundas jornadas sobre Derecho constitucional tributario. Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

— Por último, no hay infracción tributaria –como tampoco hay delito– si no hay *sanción*. Por tanto, no son infracciones «aquellas transgresiones de obligaciones o deberes tributarios que producen una consecuencia distinta de la sanción»¹⁸, aunque también sean actos antijurídicos y culpables.

En todo caso conviene recordar que el principio de tipicidad no sólo se refiere a las infracciones, sino también a las sanciones (STC 61/2000, de 29 de marzo), aunque no es necesaria una predeterminación absoluta de las sanciones a imponer para cada ilícito, sino que es suficiente con el señalamiento de unos importes mínimo y máximo, debiendo su cuantía acomodarse a la importancia y gravedad de la infracción.

4. CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

A la hora de clasificar las infracciones tributarias, la LGT establece una división tripartita, de modo similar a las de carácter administrativo¹⁹, entre *leves*, *graves* y *muy graves*²⁰.

El porqué de esta clasificación se desvela en la propia *Exposición de Motivos* de la LGT, en la que se afirma lo siguiente: «[...] las infracciones que generan perjuicio económico se clasifican en leves, graves o muy graves según el grado de culpabilidad que concurra en la conducta del presunto infractor, de modo que la infracción será grave si ha existido ocultación, se han utilizado facturas falsas o existen anomalías contables que no superen una determinada proporción, y muy grave si se han utilizado medios fraudulentos. En ausencia de ambas circunstancias, la infracción será siempre leve, así como en los casos

¹⁸ SÁNCHEZ HUETE, M.A., *Las infracciones en la nueva LGT*, cit., p. 74.

¹⁹ Dispone el artículo 129.1 *in fine* LRJPAC que «las infracciones administrativas se clasificarán por la Ley en leves, graves y muy graves».

²⁰ Algunos autores, como SÁNCHEZ HUETE, han introducido un criterio de clasificación previo basado en el *régimen aplicable*, distinguiendo así entre infracciones tributarias propiamente dichas –reguladas en la LGT y las leyes tributarias– y las infracciones de contrabando y en materia catastral –reguladas por su normativa propia y específica, *i.e.*, en el artículo 183.3 y la Disposición Adicional decimoquinta de la LGT, respectivamente–. En: SÁNCHEZ HUETE, M.A., “Elementos para un análisis del sistema de infracciones de la Ley General Tributaria”, *Crónica tributaria* núm. 132/2009, p. 174.

en que, por razón de la cuantía de la deuda descubierta, la propia ley le otorga esa calificación.

Por su parte, las infracciones que no generen perjuicio económico se incluyen en una de las tres categorías en función de la gravedad del comportamiento y se establece en algunos casos su sanción de forma porcentual tomando como base otras magnitudes distintas de la deuda dejada de ingresar [...]».

Además de encontrarnos ante una división tripartita, empero, es posible distinguir también entre infracciones que causan un perjuicio económico –dejar de ingresar una deuda tributaria– e infracciones que no causan perjuicio económico –incumplimiento de un determinado deber contable o formal–.

Con carácter general, el artículo 184 de la LGT califica las infracciones como leves, graves o muy graves remitiéndose a la tipificación contenida en los artículos 191 a 206 del mismo cuerpo legal, advirtiéndose que cada infracción se subsumirá en la categoría correspondiente con carácter unitario, lo que supone sencillamente que cada infracción permitirá una única calificación. En el caso de concurrencia de múltiples circunstancias determinantes de varias infracciones, establece el artículo 9.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en adelante RGRST), que «se tomará en consideración la que determine una mayor gravedad de la conducta».

Por otro lado, aclara CORONADO SIERRA²¹ que las infracciones que generan perjuicio económico se califican como leves, graves o muy graves según el grado de culpabilidad que concurra en la conducta del presunto infractor, culpabilidad ésta que se identifica en base a los criterios de *ocultación de datos* y *empleo de medios fraudulentos*. Ambos conceptos se definen en el artículo 184 de la LGT y, mientras que en algunos casos darán lugar a infracción grave o muy

²¹ ARNÁIZ ARNÁIZ, T., *et al.*, *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria*, Valladolid: Lex Nova, 2004, p. 256 y ss.

grave, en otros «la ausencia de los mismos o por su pequeña cuantía, determinará infracción leve»²².

Las infracciones que no generan perjuicio económico, por su parte, se califican como leves, graves o muy graves en función de la gravedad del comportamiento, pudiendo su cuantía fijarse mediante multa fija, como regla general, o de forma proporcional tomando como referencia diversos conceptos. Precisamente, la infracción por resistencia tipificada en el artículo 203 de la LGT y que constituye el objeto del presente trabajo es un ejemplo de infracción *grave*, aunque dicho aspecto suscita ciertas críticas que más adelante trataremos.

Regresando, no obstante, al tema de la calificación de las infracciones generadoras de perjuicio económico –según concurra la ocultación de datos o la utilización de medios fraudulentos– serán infracciones graves aquellas en las que intervenga la ocultación, definida ésta en el artículo 184.2 de la LGT como el supuesto en que

«no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por 100».

Por último, las infracciones muy graves se precisan de conformidad con la utilización de medios fraudulentos, produciéndose tal anomalía en tres supuestos distintos (*vid.* art. 184.3 de la LGT):

1º. Existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

²² ARNÁIZ ARNÁIZ, T., *et al.*, *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria*, cit., p. 258.

- 2º. Empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, cuando su incidencia represente un porcentaje superior al 10% de la base de la sanción.

- 3º. Utilización de personas o entidades interpuestas cuando el infractor haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de bienes, derechos, rentas, ganancias o realización de operaciones con trascendencia tributaria de las que deriva la infracción de que se trate.

III. INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR RESISTENCIA, OBSTRUCCIÓN, EXCUSA O NEGATIVA A LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Tras las aclaraciones formuladas en el epígrafe anterior, procede ahora examinar la infracción tributaria contenida en el artículo 203 de la LGT y que responde a la siguiente rúbrica: «infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria». Nuestro análisis se centrará, concretamente, en los siguientes puntos:

- 1º. Descripción típica de la conducta infractora.
- 2º. Identificación del bien jurídico protegido.
- 3º. Breve referencia a la estructura y clasificación de los distintos tipos infractores.
- 4º. Análisis del tipo básico.

Tal y como ha sido señalado al inicio del presente trabajo, hemos considerado conveniente dedicar gran parte del mismo a realizar un amplio examen del tipo infractor básico del artículo 203 de la LGT, habida cuenta de que en él se contienen los conceptos generales que, posteriormente, servirán de base en la caracterización de los tipos agravados.

1. DESCRIPCIÓN TÍPICA DE LA CONDUCTA INFRACTORA

La resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, configurada en la normativa anterior como un criterio de graduación de las sanciones²³, goza en la actualmente vigente de un tratamiento único al tipificarse como un supuesto independiente de infracción tributaria.

²³ Artículo 82.1.b) de la Ley 203/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

En la Ley 203/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT de 1963), este comportamiento podía ser considerado como *infracción simple* o, tal como acaba de señalarse, como *criterio de graduación* de las infracciones graves. A este respecto, coinciden CORONADO SIERRA y MESTRE GARCÍA en que la actual postura del legislador obedece a la consideración de que el comportamiento o conducta sancionable se pone de manifiesto en el momento en el que la Administración actúa efectuando requerimientos de información o simplemente desarrollando requerimientos tendentes a verificar o comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias en sus diferentes vertientes. De este modo se evita que conductas producidas en momentos temporales distintos afecten a la calificación de otras infracciones²⁴.

Este tratamiento único de la infracción contenida en el artículo 203 de la LGT ha conllevado una unificación en la definición de la conducta con la que se corresponde, mientras que en el régimen anterior la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria obedecía a tres delimitaciones distintas:

- a) La tipificada en el artículo 14 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre²⁵, respecto de la concreción de la infracción simple por resistencia.
- b) La recogida en el artículo 18 del mismo Real Decreto para la aplicación del criterio de graduación del artículo 82.1.b) de la Ley 230/1963.
- c) La prevista, en términos generales, en el artículo 41 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos²⁶.

²⁴ ARNÁIZ ARNÁIZ, T., *et al.*, *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria*, cit., p. 287 – 288 y MESTRE GARCÍA, E.; CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C.J., *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, Bilbao: CISS, 2005., p. 232.

²⁵ Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

²⁶ Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

La definición de la conducta en estos preceptos no era equivalente y sus diferencias generaban cierta inseguridad jurídica. Ahora la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria se conceptúa cuando el sujeto infractor, *debidamente notificado al efecto*, realiza actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración en relación con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (vid. art. 203.1 de la LGT). Curioso es que, mientras que los artículos 14 y 18 del Real Decreto 1930/1998 exigían que los interesados fuesen «debidamente notificados y apercibidos al efecto», el artículo 203 de la LGT se muestra notablemente más flexible al exigir solamente la notificación al efecto, esto es, del requerimiento. Además, conviene tener en cuenta, según apunta MESTRE GARCÍA, que «es una infracción que no se comete por resultado, sino que puede apreciarse si se prueba que las actuaciones se han realizado con este propósito»²⁷, aunque finalmente este resultado no se haya alcanzado.

Por otro lado, la Ley enumera una serie de comportamientos –los cuales se expondrán seguidamente– a modo meramente aclaratorio y en ningún caso con carácter *numerus clausus*. Es posible, pues, imaginar conductas distintas de las que se recogen en el texto normativo siempre que entren dentro del concepto general de resistencia, obstrucción, excusa o negativa establecido en el artículo 203 de la LGT. Sin embargo, sabiendo que el artículo 126.1 LRJPAC sólo reconoce como infracciones administrativas –y, por ende, las de carácter tributario– aquellas vulneraciones del ordenamiento jurídico que se hayan previsto como tales infracciones por una Ley, ¿no cabría pensar que la vaguedad e imprecisión con la que se formulan las conductas del artículo 203.1 de la LGT supone una puesta en peligro del principio de tipicidad?

Tal y como apunta SÁNCHEZ MORÓN, un problema no poco habitual que se da en la práctica se relaciona con la determinación del grado de concreción o de

²⁷ MESTRE GARCÍA, E.; CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C.J., *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., p. 232.

precisión con el que las conductas sancionables deben estar definidas²⁸, y es que, tanto si es en ley, como si es en reglamentos, las definiciones dadas deben contribuir «a la más correcta identificación de las conductas» (*vid.* art. 129.3 LRJPAC), pues en muchos casos las normas que las tipifican se sirven de conceptos ampliamente indeterminados. Ello, no obstante, ha sido admitido por la jurisprudencia, siempre que la concreción de estos conceptos sea factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia que permitan predeterminar con *suficiente grado de certeza* las conductas (SSTC núm. 11/1988, de 2 de febrero, núm. 207/1990, de 17 de diciembre y núm. 133/1999, de 15 de julio).

Con todo, es también cierto que la tipificación no tiene que responder a un modelo absoluto de rigurosidad o detalle, pues si así fuera sería difícil incorporar a los textos legales y reglamentarios todas las acciones *a priori* merecedoras de sanción. Así, parece que en el ámbito del artículo 203 de la LGT la descripción del tipo infractor como «actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria» respondería a este modo poco detallado de tipificación, ajustándose por tanto a las exigencias del principio de tipicidad. Ahora bien, ¿puede verdaderamente afirmarse que con una formulación tan abstracta es posible prever los efectos sancionadores de las conductas infractoras con un grado de seguridad razonable (como exige la STS núm. 4498/2006 de 18 de julio, por ejemplo²⁹)?

²⁸ SÁNCHEZ MORÓN, M., *Derecho Administrativo: Parte General*, Madrid: Tecnos, 2011, p. 688.

²⁹ En relación con las dudas interpretativas sugeridas por el artículo 5.1 de la Ley 25/1994, de 12 de julio (*por la que se incorpora al Ordenamiento Jurídico Español la Directiva 89/552/CEE, sobre la coordinación de Disposiciones Legales, Reglamentarias y Administrativas de los Estados Miembros relativas al ejercicio de actividades de Radiodifusión Televisiva*), a cuyo tenor «Para el cumplimiento de esta obligación [cuota de pantalla anual del 51%], deberán destinar como mínimo, cada año, el 5 por 100 de la cifra total de ingresos devengados durante el ejercicio anterior, conforme a su cuenta de explotación, a la financiación de largometrajes cinematográficos y películas para televisión europeas», afirmó el TS lo siguiente: «El precepto, en sí mismo considerado, plantea serias dudas de interpretación que requieren una actividad ulterior reglamentaria que explique conceptos indeterminados tales como la misma idea de "financiación", qué debe entenderse por "películas" y "largometrajes". La propia Administración ha puesto de manifiesto esta dificultad, al haber dictado varias Instrucciones no absolutamente coincidentes en la interpretación de estos conceptos. (...) Es obvio que esta dificultad de interpretación, reconocida por la Administración, choca con los principios de seguridad y tipicidad, que se exige a las normas sancionadoras, en orden a su aplicación inmediata, y que a su vez constituyen el sustento del principio de culpabilidad, tanto a título de dolo como de culpa o negligencia. Por esta misma

En nuestra opinión, sólo la Administración tributaria, y de forma discrecional, es capaz de determinar hasta qué punto y en qué medida una determinada conducta «dilata, entorpece o impide» sus actuaciones, circunstancia ésta que se refleja en que, entre otros aspectos, no se fijan plazos mínimos para la presentación de documentos, o en que no existen límites expresos a la Administración para que ésta requiera información que ya posee o que puede obtener por medios menos gravosos. En este contexto, el sujeto obligado difícilmente será capaz de identificar los actos que suponen un auténtico obstáculo a la actividad administrativa, quedando la conformación de aquéllos en manos de la Administración³⁰. Por lo tanto, es posible afirmar incluso una vulneración del principio de *taxatividad*, ligado éste muy estrechamente al de tipicidad y que se traduce en la prohibición de que las sanciones tengan una formulación tan abierta, por su amplitud o vaguedad y que la efectividad de las mismas dependa de decisiones prácticamente libres o arbitrarias del intérprete (SSTC núm. 29/1989, de 6 de febrero; 34/1996, de 11 de marzo; 14/1998, de 22 de enero; 25/2002, de 11 de febrero; etc.).

Cierto es que la lista ejemplificativa de conductas contenida en el propio artículo 203.1 de la LGT es de gran ayuda a la hora de acotar el significado del tipo infractor básico, sobre todo si tenemos en cuenta que no es habitual hallar sentencias que tengan por objeto un comportamiento distinto de los previstos en tal lista³¹. Sin embargo, ello no justifica una realidad preocupante, y es que el legislador tipifica de manera subsidiaria e, incluso, por omisión, lo que implica una clara contravención del principio de tipicidad tal y como lo conocemos³².

razón, una interpretación reglamentaria posterior no es suficiente para sanar defectos anteriores, ya que si así fuera se estaría dando fuerza retroactiva a una norma penal, en contra de lo que establece el art. 9 de la Constitución» (fdto. jurídico SEGUNDO).

³⁰ Conviene recordar, a estos efectos y como elemento clave de la interrogante planteada, lo dispuesto en el artículo 6 de la LGT: «El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tienen carácter reglado».

³¹ De entre todas las sentencias consultadas y citadas hasta el momento, más del 80% de las mismas tenían por objeto de discusión la aplicación de los artículos 203.4 y 203.5 de la LGT, sin siquiera hacer mención al apartado primero del referido precepto.

³² SÁNCHEZ HUETE, M.A., *Las infracciones en la nueva LGT*, cit., p. 371.

Algunos autores, como ANEIROS PEREIRA³³ –cuya opinión compartimos por razones de lógica jurídica y facilidad práctica–, han afirmado que lo más adecuado en términos de seguridad jurídica y respeto al principio de tipicidad es entender que las conductas típicas son exclusivamente las contempladas en las cinco letras del apartado primero del artículo 203.1 de la LGT, es decir³⁴:

- No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros o justificantes con trascendencia tributaria, concepto éste último con el que se identifica a aquellos materiales con los que la Administración es capaz de «comprobar o constatar la realización del hecho imponible del tributo por parte del contribuyente al que dicha información tributaria puede afectar» (SAN núm. 4333/2011, de 6 de octubre).
- No atender requerimientos debidamente notificados. Conviene tener presente, a estos efectos, que la infracción expuesta no sólo se entiende producida cuando se desatiende de forma total un requerimiento de información con trascendencia tributaria, sino también cuando se desatiende parcialmente (SAN núm. 287/2008, de 20 de marzo de 2011).
- Incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiese señalado. La incomparecencia ha demostrado no ser siempre constitutiva de infracción por resistencia, siendo ejemplo de ello la sentencia dictada por el TSJ de Cataluña el 4 de marzo de 2010 (JT\2010\528), en la que la incomparecencia del contribuyente y su dilación en la facilitación de la documentación requerida por la Administración, a pesar de ser imputables al propio inspeccionado, quedaron excusadas, y es que el corto plazo de tiempo facilitado al mismo para la entrega de la documentación condujo al Tribunal «a estimar las

³³ ANEIROS PEREIRA, J., *Las sanciones tributarias*, Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 121 y ss.

³⁴ Las otras infracciones, previstas en los apartados cuarto y quinto, se diferencian de la contenida en el apartado primero por su mayor grado de especialidad. En uno y otro caso la sanción que proceda variará en función del medio por el que se solicite la colaboración, *i.e.*, la especificidad del requerimiento, y en función de la actividad –económica o no– que realice el sujeto obligado.

alegaciones del recurrente como causa justificada y a dejar sin efecto la sanción impuesta al advertir falta de culpabilidad en el sujeto pasivo».

- Negar o impedir la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración. Entre los lugares señalados –fincas, locales, instalaciones o explotaciones relacionadas con las obligaciones tributarias– no se hace mención al domicilio constitucionalmente protegido de las personas físicas y jurídicas sino sólo aquellos lugares a los que tienen acceso los funcionarios al servicio de algún órgano administrativo³⁵. Asimismo, para que la negación de acceso sea efectivamente sancionable es preciso que sea indebida, por lo que en todo caso habrá que estar a las circunstancias del supuesto en cuestión para comprobar si se cumplen o no las condiciones que permiten el acceso a dichos lugares a los funcionarios de la Administración.

- Coacciones a los funcionarios de la Administración. SÁNCHEZ HUETE analizó en su momento la extensión de este supuesto, concluyendo en una primera aproximación que no se trataba del concepto penal del artículo 172 del Código Penal, a cuyo tenor «el que sin estar legítimamente autorizado impidiere a otro con violencia lo que la Ley no prohíbe, o le compeliere a efectuar lo que no quiere, sea justo o injusto», pues en tal supuesto habría que someter el enjuiciamiento de las actuaciones a la jurisdicción penal para su calificación como falta del artículo 620 del Código Penal, o bien como delito del artículo 172. Por el contrario, entendió el referido autor que se trataba de «aquél comportamiento injusto, de carácter leve, contra la persona del funcionario actuante sin que constituya delito o falta»³⁶.

³⁵ La enumeración constitucional de los supuestos que habilitan la entrada o registro del domicilio constituye una *garantía constitucional* en cuanto imposibilita cualquier entrada salvo en los supuestos tasados por la propia Constitución. El artículo 18.2 CE contempla únicamente tres: el consentimiento del titular, el delito flagrante y la resolución judicial, a los que deberá añadirse el supuesto de fuerza mayor o estado de necesidad.

³⁶ SÁNCHEZ HUETE, M.A., *Las infracciones en la nueva LGT*, cit., p. 376 – 377.

Por último, también se incluye dentro de la infracción del artículo 203 de la LGT la conducta consistente en el quebrantamiento de medidas cautelares adoptadas conforme a lo dispuesto en los artículos 146, 162 y 210 de la LGT – procedimientos de *inspección*, de *recaudación* y *sancionador*, respectivamente–, las cuales están dirigidas a evitar la destrucción o alteración de las pruebas del procedimiento. Se excluyen, en todo caso, las medidas cautelares dirigidas al cobro de la deuda tributaria (artículo 81 de la LGT)³⁷.

2. IDENTIFICACIÓN DEL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

Tal y como ha quedado mostrado en el estudio de los elementos constitutivos de las infracciones tributarias, el Derecho sancionador tributario –o, si se prefiere, punitivo– inspira gran parte de sus fundamentos en el Derecho Penal. Es necesario, por consiguiente, remitirnos a esta rama del ordenamiento jurídico para comprender qué es un bien jurídico y sobre qué bases se asienta su existencia.

En una primera aproximación, LACRUZ LÓPEZ identifica el concepto de bien jurídico como «todo bien, situación o relación deseados y protegidos por el Derecho», afirmando que dicho término equivale a una concreción social que ha de ser protegida, entre otros, por el Derecho Penal³⁸. Ahora bien, el orden jurídico imperante en una sociedad, así como la determinación de los bienes jurídicos a proteger, están ambos condicionados históricamente, pues los valores que el legislador ha sometido a tutela en cada época han dependido no sólo de las necesidades sociales del momento, sino también «de las concepciones morales dominantes en la sociedad»³⁹.

De entre todas las clasificaciones que de los bienes jurídicos se han realizado en el Derecho Penal, nos basta ahora con diferenciar los *bienes jurídicos*

³⁷ MESTRE GARCÍA, E.; CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C.J., *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., p. 233.

³⁸ GIL GIL, A., *et al.*, *Curso de Derecho Penal: Parte General*, Madrid: Dykinson, 2011, p. 8.

³⁹ MUÑOZ CONDE, F., GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal: Parte General*, cit., p. 60.

individuales, relacionados directamente con la persona individual para su propia autorrealización y el desarrollo de su personalidad en la vida social, de los denominados *bienes jurídicos colectivos*, que afectan más a la sociedad como tal, «al sistema social que constituye la agrupación de personas individuales y supone un cierto orden social o estatal»⁴⁰.

Sin embargo, siendo el Derecho Financiero y Tributario el contexto en el que se sitúa la elaboración del presente trabajo, conviene subrayar que la ordenación de los bienes jurídicos protegidos dependerá –en esta rama del ordenamiento– del tipo de infracción cometida, *i.e.*, de si se trata de una infracción formal o material:

- a) Las infracciones *formales*, como sabemos, se vinculan a las obligaciones tributarias que no comportan perjuicio económico para la Hacienda Pública, sino que suponen un incumplimiento de las obligaciones formales contenidas con carácter genérico en el artículo 29 de la LGT y que se desarrollan en el seno de los procedimientos de aplicación de los tributos, como son el de gestión, inspección y recaudación⁴¹. Así, sancionando los ilícitos formales el incumplimiento del deber de colaboración del particular en concretas tareas administrativas, debe entenderse que el bien jurídico protegido es, en términos genéricos, la Administración tributaria, o dicho de forma más correcta, su labor de aplicación y gestión de los tributos, los cuales «constituyen la parte más importante de la Hacienda Pública, es decir, del patrimonio del “procomún”» (STS núm. 4620/2004 de 30 de junio).

- b) Las infracciones *materiales*, por su parte, se basan en el incumplimiento de las obligaciones materiales, de contenido pecuniario y que conllevan una obligación de dar. Por ello, el bien jurídico protegido en estos supuestos es la Hacienda Pública, habida cuenta de que se sanciona el

⁴⁰ MUÑOZ CONDE, F., GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal: Parte General*, cit., p. 59.

⁴¹ ANEIRO PEREIRA, J., *Las sanciones tributarias*, cit., p. 121.

incumplimiento total o parcial –sea éste deliberado o no– de la obligación de ingreso de la deuda tributaria, lo cual genera un innegable perjuicio económico en los fondos públicos.

Dicho esto, ¿es suficiente con afirmar que el bien jurídico protegido por el artículo 203 de la LGT es, al tratarse de una infracción formal, la Administración tributaria?

A pesar de que todas las infracciones formales –y sus consecuentes sanciones– comparten un mismo propósito en términos genéricos, el bien jurídico protegido en cada caso es (y debe ser) distinto, ya que su contenido depende siempre del incumplimiento obligacional que tenga por base.

Esta realidad deriva de la necesidad de que cada infracción, ya sea formal o material, esté llamada a tutelar un bien jurídico propio y único, pues la existencia de dos infracciones que protejan un mismo desvalor resulta inconciliable. Ahora bien, más que resultar ello un atentado contra el principio *non bis in ídem*, creemos más oportuno hablar de una puesta en peligro de la seguridad jurídica, pues no es que se sancione una misma conducta de forma repetida, sino que no es posible determinar con total certeza –en el caso de que dos infracciones sancionen un mismo comportamiento– qué precepto debe resultar de aplicación.

Sabemos, en este sentido, que el artículo 203 de la LGT sanciona el incumplimiento de la obligación de facilitar información, así como la obligación de colaboración en las actuaciones administrativas –deducidas, normalmente, de procedimientos de inspección o comprobación–. ¿Significa ello que el objeto de protección del precepto analizado es la «obediencia debida a la Administración»⁴²? Obviamente la respuesta debe ser negativa.

⁴² SÁNCHEZ HUETE, M.A., *Las infracciones en la nueva LGT*, cit., p. 366.

El deber de colaborar con la Administración es un deber genérico en el que quedan aglutinados una relación extensa de *obligaciones* –como el deber de facilitar el examen documental, el de aportar documentos y atender a requerimientos, el de comparecer en lugar y fecha indicados, el de permitir la entrada o permanencia en fincas o locales y el de reconocimiento– y *vínculos*, resultando éstos últimos, según SÁNCHEZ HUETE, «especialmente gravosos por la discrecionalidad de las facultades de Inspección»⁴³, constituyendo ejemplo de ello el deber de poner a disposición, el deber de permitir la entrada o el deber de atención (*vid.* arts. 171, 172 y 173 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio⁴⁴).

Opina el referido autor que el objeto de la infracción debe ser dilucidado en función de los límites a que se encuentra sometido el requerimiento de colaboración administrativo y las exigencias infractoras de la conducta del obligado. A estos efectos, el requerimiento mencionado debe reunir las siguientes notas:

- 1º. *Legitimidad*, en el sentido de que debe emanar de un órgano autorizado al efecto y en consonancia con los requisitos formales y sustantivos que habilitan a su exigencia.
- 2º. *Necesidad*, en tanto que el requerimiento debe responder a una idea de relevancia y utilidad a efectos de la comprobación administrativa; debe ser adecuado al fin que justifica esta potestad.
- 3º. *Proporcionalidad*, y es que la exigencia de la obligación de colaboración administrativa debe resultar de una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y los fines perseguidos.

⁴³ SÁNCHEZ HUETE, M.A., *Las infracciones en la nueva LGT*, cit., p. 367.

⁴⁴ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Así, al entender que el objeto material del artículo 203 de la LGT es la colaboración del sujeto obligado en las actuaciones administrativas de comprobación o inspección, el bien jurídico protegido no es la obediencia que el contribuyente debe prestar a la Administración, sino la propia potestad de inspección y comprobación de ésta última. Se tutela, pues, una potestad administrativa de carácter funcional y referida a la comprobación e inspección, ambas tendentes a la aplicación de los tributos. Dicha potestad administrativa ha de ser, asimismo, legítima, necesaria y lo menos lesiva posible para la consecución de la finalidad que pretende, requiriéndose a su vez que la conducta infractora del obligado a colaborar posea entidad suficiente e implique una obstaculización relevante en la actividad de la Administración.

En este punto consideramos que el problema más relevante a estos efectos es que la colaboración sancionada en el artículo 203 de la LGT no se deslinda convenientemente de la tipificada en el artículo 199 del mismo texto normativo.

Como sabemos, el artículo 203 parte de la obligación de colaboración con los requerimientos informativos de la Administración, mientras que el artículo 199 se construye sobre el incumplimiento de un previo requerimiento individualizado de información, constituyendo el incumplimiento del segundo requerimiento de dicha clase la infracción del artículo 203. Uno y otro precepto tienen como presupuesto esencial la existencia de un requerimiento administrativo previo: el artículo 199 se centra en su carácter informativo y el artículo 203 en la negativa de dar cumplimiento a una solicitud de colaboración informativa de la Administración.

De lo antedicho se deriva que existe identidad en lo que al nacimiento –por requerimiento– y contenido de la obligación se refiere. Parece, pues, que una misma conducta se sanciona desde dos perspectivas, diferenciadas ambas por una mera cuestión de reiteración. En consecuencia, no se delimita claramente la diferencia en el desvalor y bien jurídico protegido por los artículos 199 y 203 de la LGT y dado que ambas infracciones protegen el mismo desvalor, es posible

sostener su incompatibilidad. Ello es así porque la reiteración, como postula SÁNCHEZ HUETE, «no transmuta el bien jurídico amparado»⁴⁵.

3. ESTRUCTURA Y CLASIFICACIÓN DE LOS TIPOS INFRACTORES Y SUS SANCIONES

El artículo 203 de la LGT establece sanciones distintas en función de la gravedad de los comportamientos realizados.

3.1. Tipo básico

En primer lugar, se establece en el apartado 3 del precepto una sanción de 150 € de *carácter general o residual*, que se aplicará a aquellos supuestos para los que no se haya previsto una sanción distinta según el resto de apartados del artículo 203.

3.2. Tipos agravados

A continuación, los apartados 4 y 5 del artículo 203 recogen las infracciones *agravadas* y establecen reglas concretas para cuando la resistencia consista en la desatención de requerimientos administrativos, ya sea para facilitar determinados datos o documentos o para comparecer o permitir la entrada de la Administración en fincas o locales. El apartado 5, concretamente, recoge supuestos que son considerados de mayor gravedad, toda vez que las sanciones previstas en él así lo reflejan. La línea divisoria de los supuestos recogidos en ambos apartados no es lo suficientemente clara si solo se atiende a la redacción de la Ley, motivo precisamente por el que ha sido necesario acudir a una aclaración reglamentaria⁴⁶, determinándose así con mayor precisión cuándo procede la aplicación de uno u otro apartado.

⁴⁵ SÁNCHEZ HUETE, M.A., *Las infracciones en la nueva LGT*, cit., p. 365.

⁴⁶ Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en adelante, RGRST).

De acuerdo con lo previsto en la LGT, empero, los supuestos que entrarían en el ámbito del apartado 5 serían los siguientes:

- a) Los relativos a la aportación o examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y demás materiales de naturaleza similar.
- b) Los que se refieran al incumplimiento, por personas o entidades que realizan actividades económicas, de los deberes de comparecer, de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales, de facilitar el reconocimiento de elementos o instalaciones y de aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 93 y 94 de la propia LGT.

En principio, cuando se desatiendan requerimientos distintos a los mencionados anteriormente, la sanción se impondrá según lo dispuesto en el apartado 4 (*vid.* art. 203.4 de la LGT).

No obstante, puesto que el primero de los supuestos al que nos hemos referido —esto es, la obligación de aportar documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes, etc.— parece estar referido también a personas o entidades que realicen actividades económicas, el artículo 18.1 del RGRST ha optado por encajar la desatención de requerimientos efectuados a personas o entidades que no realicen actividades económicas en el ámbito del artículo 203.4 de la LGT y no en el artículo 203.5. Dicha solución nos parece totalmente acertada, pues carecería de todo sentido que, tratándose de sujetos *sin actividad económica*, la multa se calculara proporcionalmente sobre el «volumen de negocios» a que el apartado 5 se refiere.

Pues bien, cuando, de conformidad con lo antes señalado, resulte de aplicación el apartado 4 del artículo 203, la sanción a imponer dependerá del número de requerimientos incumplidos:

— 1er incumplimiento: 150 €.

- 2do incumplimiento: 300 €.
- 3er incumplimiento: 600 €.

En cuanto al artículo 203.5, también en este caso la sanción variará en función de los requerimientos que hayan sido incumplidos:

- Multa pecuniaria fija de 300 €, si no se atiende el primer requerimiento notificado al efecto.
- Multa pecuniaria fija de 1.500 €, si no se atiende el requerimiento en el plazo concedido en la segunda notificación.
- Multa pecuniaria proporcional sobre la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquel en que se produjo la infracción –en los términos señalados en el propio precepto y que ahora no entraremos a examinar, pues basta con que se tenga presente la idea general– si no se atiende el requerimiento en el plazo concedido en la tercera notificación.

El cálculo de la sanción, una vez desatendido el tercer requerimiento, varía en cada caso:

- 1) *Aportación de información en términos generales, facilitar la actuación administrativa o deber de comparecencia.* En este caso, las multas podrán ser de hasta el 2% de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior al de comisión de la infracción, con un mínimo de 10.000 € y un máximo de 400.000 €.
- 2) *Requerimiento de información que deben contener las declaraciones exigidas con carácter general, en virtud de los artículos 93 y 94 de la LGT.* Aquí las sanciones se incrementan hasta el 3% de la ya citada cifra

de negocios, elevándose también los mínimos y máximos a 15.000 € y 600.000 € respectivamente.

Vistas, pues, las explicaciones precedentes, puede compartirse la opinión coincidente de ANIBARRO PÉREZ y MESTRE GARCÍA⁴⁷, según la cual las infracciones contenidas en el artículo 203 de la LGT son dependientes y accesorias unas de otras.

En cuanto a los apartados 6 y 8 del artículo 203, respectivamente, se recogen en ellos, por un lado, las sanciones a imponer cuando el obligado tributario que está siendo objeto de un procedimiento de inspección cometa las infracciones de las letras a), b), c) y d) del artículo 203.1⁴⁸ y, por otro lado, la sanción que corresponde aplicar cuando se produzca el quebrantamiento de las medidas adoptadas en el procedimiento inspector, recaudador o sancionador.

- Las sanciones contenidas en el artículo 203.6 de la LGT siguen el mismo esquema que las previstas en los apartados 4 y 5 del mismo precepto, aunque las cuantías varíen en función de la concreta conducta infractora.

- Por otro lado, la sanción aplicable a los supuestos de quebrantamientos de medidas cautelares (art. 203.8 de la LGT) consistirá en el 2% de la cifra de negocios del sujeto infractor del año natural anterior, con un mínimo de 3.000 €.

⁴⁷ ANIBARRO PÉREZ, S.; SESMA SÁNCHEZ, B., *Infracciones y sanciones tributarias*, Valladolid: Lex Nova, 2005, p. 184 y MESTRE GARCÍA, E.; CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C.J., *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., p. 233 – 234.

⁴⁸ Según el orden transcrito, las infracciones a que se refieren las letras mencionadas son: «**a)** No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria; **b)** No atender algún requerimiento debidamente notificado; **c)** La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado; **d)** Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias».

3.3. El principio de proporcionalidad en la aplicación del artículo 203 de la LGT

Por último y dado que no son escasas las sentencias en las que se denuncia una posible vulneración del principio de proporcionalidad en la sanción impuesta (*vid.* SSAN núm. 2027/2011, de 13 de abril; núm.3099/2011, de 24 de junio y núm. 1248/2012, de 15 de marzo, entre muchas otras), conviene recordar el contenido de dicho principio. En este sentido, el artículo 178 de la LGT, referido a los principios de la potestad sancionadora, establece que «la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley. En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia».

El principio de proporcionalidad exige de todo juez o tribunal un ejercicio de ponderación del que resulte un total equilibrio entre la sanción impuesta y las circunstancias objetivas y subjetivas concurrentes en la conducta que se pune (SAN núm. 1248/2012, de 15 de marzo). Se trata, según la Audiencia Nacional «de un principio corrector del posible exceso legal que supone ejercitar la discrecionalidad más allá de lo que consisten los hechos determinantes del acto administrativo, que son los que delimitan y acotan el ámbito propio de los poderes discrecionales de la graduación de la sanción y señalan la diferencia entre el correcto ejercicio de éstos y la arbitrariedad. En esencia, el principio de proporcionalidad comporta que cualquier actuación de los poderes públicos limitativa o restrictiva de derechos responda a los criterios de necesidad y adecuación al fin perseguido, lo que dicho en términos legales significa que debe existir una *debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada*» (SAN núm. 3099/2011, de 24 de junio).

En el supuesto del artículo 203.1 de la LGT, al que se aplica la sanción prevista en el apartado 3 del mismo precepto, el principio de proporcionalidad no adquiere presencia alguna, pues al tratarse la sanción de una multa fija de cuantía determinada no hay elementos que deban someterse a ponderación alguna. Por el

contrario, tal principio deberá tomarse en consideración en todas aquellas infracciones que lleven aparejadas sanciones graduables, como por ejemplo el artículo 203.5.c): «Multa pecuniaria proporcional de hasta el dos por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquél en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros [...]».

4. ANÁLISIS DEL TIPO BÁSICO

4.1. Aspectos generales:

Dispone el artículo 203.1 de la LGT que

«Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones».

Según ha sido puesto de manifiesto en el apartado anterior, el texto transcrito puede identificarse como la infracción genérica de la obligación de colaboración –aún cuando dicho carácter no se refleje en la práctica, pues las infracciones más comunes o frecuentes en su aplicación son las agravadas (SSTSJ Cataluña núm. 13185/2012, de 5 de diciembre; Comunidad Valenciana núm. 7131/2010, de 15 de octubre y Castilla La Mancha núm. 1419/2011, de 16 de mayo, entre muchas otras)–. SÁNCHEZ HUETE afirma, en este sentido, que «atendiendo al tenor legal, y al hecho de no sancionarse la reiteración de tal comportamiento, puede establecerse una delimitación negativa del comportamiento infractor: son actuaciones de colaboración sobre las que no median requerimiento»⁴⁹. Ello se debe a que, a pesar de hablar el artículo 203.1 de

⁴⁹ SÁNCHEZ HUETE, M.A., *Las infracciones en la nueva LGT*, cit., p. 371.

la LGT de «no atender algún requerimiento debidamente notificado» como conducta constitutiva de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, el apartado cuarto del mismo precepto impide que aquélla conducta entre en el ámbito de aplicación del apartado primero, toda vez que su tenor literal es el siguiente:

«Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria consista en desatender en el plazo concedido requerimientos *distintos* a los previstos en el apartado siguiente [...]».

Tal y como fue apuntado en el punto 1. de este tercer epígrafe, lo criticable en este caso es que el artículo 203.1 simplemente ofrece un concepto genérico y abstracto de resistencia y en ningún momento concreta con claridad aquello que prohíbe, resultando ello contrario al principio de tipicidad, el cual se traduce en la exigencia de que no se tipifique por omisión o de manera subsidiaria.

En cualquier caso, para evitar que se considere como conducta infractora toda contravención al ejercicio de la potestad administrativa de comprobación e investigación –manifestada, claro está, a través de un incumplimiento de la obligación de colaboración–, es preciso que los comportamientos que contradigan tal potestad reúnan las siguientes condiciones genéricas para que puedan constituir auténtica infracción tributaria:

- 1º. La obligación que se incumple debe derivar de un ejercicio legítimo de la potestad de comprobación e inspección⁵⁰.
- 2º. Para que el incumplimiento constituya verdaderamente un comportamiento infractor es preciso que resulte de una transgresión clara, es decir, debe producirse una lesión del bien jurídico protegido. Ahora bien, tal como apunta SÁNCHEZ HUETE, el incumplimiento *relevante* «no

⁵⁰ Conviene tener presente, a este respecto, que la legitimidad debe contemplarse tanto desde una perspectiva formal como material: *formalmente* debe quedar acreditado que el procedimiento incoado y la competencia habilitadora son adecuados, mientras que a nivel *material* se hace referencia a aquellos aspectos que integran la necesidad de la actuación administrativa.

puede suponer perjuicio para el ejercicio del derecho a no declarar en su contra», el cual, si se recuerda, posee aplicación en el ámbito sancionador tributario como causa de exclusión de responsabilidad –limitada, no obstante, al procedimiento sancionador–⁵¹.

SANZ DÍAZ-PALACIOS⁵² ya expuso en su obra «*Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*» que en el procedimiento inspector el sujeto se puede ver obligado, bajo amenaza de sanción, a realizar declaraciones autoinculpatorias que tengan luego efectos sancionadores o incluso penales, por lo que el problema se suscita en relación con la eventual trascendencia en los ámbitos sancionador y penal de aquellos materiales que el sujeto haya aportado bajo coacción en su afán de eludir la sanción tributaria –si bien es importante destacar que el obligado tributario no puede omitir el cumplimiento de sus deberes formales de colaboración con fundamento en el derecho a no declarar contra sí mismo, que entronca en el deber de contribuir y constituye una obligación que no puede ser objetada–.

Al mencionar cuáles son los datos, pruebas o materiales que puede contener una declaración autoinculpatoria, afirma SANZ DÍAZ-PALACIOS⁵³ que los autores distinguen entre colaboración activa y colaboración pasiva del obligado tributario. De acuerdo con esta construcción doctrinal, la colaboración pasiva no puede contener declaraciones autoinculpatorias. En la STC núm. 103/1985, de 4 de octubre, por ejemplo, se sostiene que los artículos 17.2 y 24.2 de la Constitución únicamente amparan el derecho del imputado a no colaborar activamente en el proceso, por lo que se sostiene la legitimidad de una prueba de alcoholemia, porque no se obliga al detectado a emitir una

⁵¹ SÁNCHEZ HUETE, M.A., *Las infracciones en la nueva LGT*, cit., p. 372 – 373.

⁵² SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid: Colex, 2004, p. 41.

⁵³ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 59 – 60.

declaración. Consideraciones análogas las encontramos en las SSTC núm. 76/1990, de 26 de abril y núm. 106/1997, de 2 de octubre, entre otras.

4.2. Elementos de la infracción:

En cuanto a los elementos integrantes de la infracción básica por resistencia, obstrucción, excusa o negativa, el análisis debe estructurarse en torno a los siguientes conceptos:

a) Elemento objetivo: ¿qué comportamiento se prohíbe por el artículo 203.1 de la LGT?

El comportamiento sancionador se compone de dos elementos: un presupuesto necesario, referido al conocimiento por parte del sujeto afectado de la obligación que está llamado a cumplir; y un comportamiento con relevancia objetiva e intencional.

En el contexto del primero de los presupuestos resulta imprescindible que el conocimiento de la obligación de colaboración –originada, como bien se sabe, por el requerimiento administrativo– sea claro en cuanto a lo exigido y a las consecuencias que pueden derivarse de una actuación contraria, con apercibimiento al efecto. De ello se deriva que una notificación defectuosa pueda tener por resultado un desconocimiento total o parcial de aquello a que se está obligado y, por ende, exonerar de cualquier responsabilidad al no existir conciencia de la vinculación⁵⁴.

⁵⁴ Del artículo 58.1 de la LRJPAC –y por remisión del artículo 109 de la LGT– se desprende el principio general de que la eficacia propia de un acto administrativo para sus destinatarios dependa de su efectiva *notificación*, pues es necesario notificar a los interesados las resoluciones y demás actos administrativos (ergo, los de trámite) que afecten a sus derechos e intereses. Las únicas excepciones a esta regla son las de aquellos casos en que procede la *publicación* del acto en sustitución o como alternativa a la notificación (*vid.* art. 58.6 LRJPAC).

La notificación asegura que los interesados tengan conocimiento del acto administrativo y por ello es una garantía esencial de la que dependerán la ejecutividad del acto, su fuerza efectiva de obligar y el inicio de los plazos para recurrirlo. La LRJPAC establece, en este sentido, un régimen *minucioso* de las notificaciones que será aplicado con carácter general en el ámbito tributario con las especialidades previstas en los artículos 110 y siguientes de la LGT.

En cuanto a la dimensión objetiva de la acción infractora, ésta se integra por la conducta de *resistencia, obstrucción, excusa o negativa* a las actuaciones de la Administración tributaria. Tal y como ha sido expuesto en el análisis conceptual de la infracción, es posible englobar bajo aquélla mención una pluralidad infinita de manifestaciones (*vid.* art. 203.1 de la LGT, párrafo tercero), pudiendo éstas ser tanto *omisivas* –consistentes en no facilitar la documentación solicitada por la Administración, no atender a los requerimientos administrativos o la incomparecencia del sujeto obligado– como *positivas* –que suponen coacciones a funcionarios o la negación o impedimento de la entrada en fincas o locales–, aunque siempre con el propósito de eludir la colaboración con la Administración.

b) Elemento subjetivo: el principio de culpabilidad

Las conductas infractoras de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria deben cometerse dolosamente, es decir, precisan del ánimo o voluntad de obstaculizar o dilatar la actuación administrativa. Similar afirmación sostuvo la Audiencia Nacional en su sentencia de 13 de abril de 2011 (N.º de recurso: 310/2008) al recordar la jurisprudencia del Tribunal Supremo –esencialmente la STS de 17 de octubre de 1989–, de la que se extrae precisamente que uno de los principales componentes de la infracción administrativa es el elemento de culpabilidad junto a los de tipicidad y

De conformidad, pues, con la LRJPAC, deberán notificarse a los interesados las resoluciones y los actos administrativos dictados en cualquiera de los procedimientos tributarios que «afecten a sus derechos e intereses» (art. 58.1 LRJPAC), practicándose la notificación «por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado» (art. 59.1 LRJPAC), debiendo incorporarse al expediente la acreditación de la notificación efectuada.

¿Sería posible, en este sentido, notificar al interesado por vía telemática? Si atendemos al tenor literal del artículo 58.1 LRJPAC, dicha opción será posible siempre y cuando pueda quedar constancia de que el interesado o su representante han recibido la notificación de que se trate. En principio, para que la notificación se practique utilizando *medios telemáticos* se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o consentido expresamente su utilización, identificando además la dirección electrónica correspondiente, observando los requisitos reglamentariamente establecidos (art. 59.3 LRJPAC).

En cuanto a la notificación de sanciones por medio de publicaciones en el BOE o cualquier otro Boletín Oficial, creemos que no resultaría lícito, en tanto que no es un medio que asegure una correcta recepción de la notificación por parte del interesado: en ningún momento podrá saberse cuándo el interesado ha sido informado –si es que llega a tener conocimiento del acto– ni tampoco en qué medida.

antijuricidad, «que presupone que la acción u omisión enjuiciadas han de ser en todo caso imputables a su autor, por dolo, imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable». Sobre esta misma línea, se entiende que concurre voluntariedad en la infracción cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, «a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable» (SSTS núm. 1250/1996, de 28 de febrero y núm. 3983/1995, de 6 de julio, entre otras).

A estos efectos, postula SÁNCHEZ HUETE que la intencionalidad del sujeto obligado de dilatar, entorpecer u obstaculizar las actuaciones de la Administración tributaria se traduce en que la infracción sólo puede cometerse dolosamente, «pues la negligencia no puede abarcar el ánimo exigido a dichas conductas»⁵⁵, si bien corresponde a la Administración probar dicha intención, de manera que el mero incumplimiento del requerimiento, sin prueba del elemento intencional mencionado, no justifica la imposición de la sanción prevista⁵⁶.

c) Sanción

La infracción, como ya se ha dicho, es sancionada con una multa fija de 150 €, salvo que resulte de aplicación alguna de las infracciones –más específicas– previstas en los apartados 4, 5 y 6 del artículo 203 de la LGT.

⁵⁵ SÁNCHEZ HUETE, M.A., *Las infracciones en la nueva LGT*, cit., p. 378.

⁵⁶ Ya el Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de febrero de 1986 (ROJ\548\1986) señaló que «el ejercicio de la potestad punitiva, en cualquiera de sus manifestaciones, debe acomodarse a los principios y preceptos constitucionales que presiden el ordenamiento jurídico-penal en su conjunto, sea cual sea el ámbito en que se mueva la potestad punitiva del Estado, la jurisdicción o el campo en que se produzca, viene sujeta a unos mismos principios cuyo respeto legitima la imposición de las penas y sanciones, por lo que las infracciones administrativas para ser susceptibles de sanción o pena deben ser *típicas*, es decir, previstas y descritas como tales por norma jurídica anterior, *antijurídicas*, esto es, lesivas de un bien jurídico protegido por el Ordenamiento y culpable, atribuible a un autor a título de dolo o culpa para asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho».

Lo que resulta desconcertante a nuestro juicio, empero, es que la infracción del artículo 203 sea calificada *siempre* como **grave** (*vid.* art. 203.2). ¿Por qué se ha efectuado tal redacción cuando la propia LGT, a efectos de cuantificar la infracción, realiza distinciones de notable importancia que podrían haber incidido en una calificación de mayor gravedad, sobre todo en lo que al incumplimiento reiterado de requerimientos administrativos se refiere?

Consideramos que la clasificación de las infracciones administrativas en *leves, graves y muy graves* resulta necesaria para ofrecer seguridad jurídica sobre la gravedad de la conducta punible, y aunque no todas las leyes sancionadoras en vigor observan con rigor esta clasificación tripartita u otra semejante, aquellas no son consideradas como inconstitucionales (STS núm. 1519/2003, de 6 de marzo).

Una pregunta inquietante, difícil de responder, es si la decisión de proceder a la reforma de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963, para perfilar mejor la clasificación de las infracciones tributarias, se ha visto traducida en su redacción actual. Si atendemos al tenor literal de los motivos que subyacen en la propuesta de reforma expuestos en el «Informe para la reforma de la Ley General Tributaria», de julio de 2001⁵⁷, es fácil percibir la poca fidelidad que se mostró a dicho Informe al redactar el artículo 203 de la LGT. En concreto se afirmó lo siguiente:

«En el seno de la Comisión se ha formulado una primera propuesta de nueva clasificación de las infracciones tributarias en leves, graves y muy graves, que vendría a sustituir a la actualmente vigente de infracciones simples y graves. Con la misma se pretende aproximarse a la LRJPAC, cuyo art. 129 dispone que las infracciones administrativas se clasifican de este modo.

Este cambio se justifica también afirmando que la nueva clasificación, además de lograr cierta uniformidad en el Derecho Administrativo sancionador, obedece a la pérdida del sentido que había inspirado la diferenciación entre infracciones

⁵⁷ *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, elaborado por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria de 1963, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

simples y graves. Por tanto, la motivación expuesta es doble. Por una parte, se persigue *adecuar las cuantías de las sanciones al perjuicio económico que las conductas infractoras comportan*, y, por otra, superar la pérdida de sentido de diferenciar entre infracciones graves como aquéllas que implican una falta de ingreso –o exceso de devolución–, cuando tal característica no concurre en algunos casos, e infracciones simples, entendidas como aquéllas que no provocan esa omisión del pago»⁵⁸.

Si realmente lo que se pretende es que exista una relación lógica que atienda a la proporcionalidad entre la calificación de la conducta y la cuantía de la sanción, ¿por qué en el artículo 203 de la LGT reciben una misma calificación aquellas conductas que suponen 150 € de multa y aquellas otras que pueden alcanzar los 600.000 €, o incluso más, en caso de sanciones proporcionales (*vid.* art. 203.5, *in fine*)? ¿Cómo puede exigirse del sujeto infractor que comprenda la entidad de sus actos si, aunque deba abonar una suma mínima, es encuadrado en el mismo marco que aquél que debe responder por una cuantía infinitamente mayor?

Es evidente que el legislador debe hacer un esfuerzo mucho mayor para perfilar mejor las conductas sancionables y para clasificarlas según su gravedad, pues, desde el punto de vista de la tipicidad, nuestra legislación administrativa y, por supuesto, también la tributaria, presenta deficiencias de calado.

⁵⁸ *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, cit., p. 184.

IV. CONCLUSIONES

En base a lo anteriormente expuesto, cabe formular las siguientes conclusiones:

1. En la normativa precedente la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributara obedecía a delimitaciones distintas, constituyendo, de un lado, una infracción de carácter simple, y, de otro, un criterio de graduación de las infracciones graves. Dada la discordante definición que de la misma se hacía en textos normativos distintos, la inseguridad jurídica generada por su aplicación era patente. Por ello, el objetivo del legislador al emprender la reforma de la LGT de 1963 fue solventar dicha inseguridad mediante la unificación en la definición y tratamiento de la conducta, tipificándola como un supuesto independiente de infracción tributaria y enumerando una serie de comportamientos típicos de resistencia u obstrucción (art. 203.1 de la LGT de 2003):

- No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros o justificantes con trascendencia tributaria.
- No atender requerimientos debidamente notificados.
- Incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiese señalado.
- Negar o impedir la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración.
- Coacciones a los funcionarios de la Administración.
- Quebrantamiento de medidas cautelares adoptadas conforme a lo dispuesto en los artículos 146, 162 y 210 de la LGT (procedimientos de inspección, de recaudación y sancionador, respectivamente).

2. Sin embargo, el carácter *numerus apertus* de la lista transcrita propicia una gran indefinición del tipo infractor básico, siendo incluso posible imaginar conductas distintas de las recogidas en el artículo 203 de la LGT, siempre que las

mismas entren dentro del concepto general de resistencia, obstrucción, excusa o negativa. Tal realidad supone, a nuestro juicio, una puesta en peligro de los principios de tipicidad y taxatividad –indispensables ambos para asegurar un válido ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la Administración–. Ello se debe a que, en principio, sólo la Administración tributaria es capaz de valorar y graduar la conducta o comportamiento que, supuestamente, «dilate, entorpezca o impida» sus actuaciones, resultando por ende poco probable que el sujeto obligado identifique por sí mismo aquellos actos que suponen un verdadero obstáculo a la actividad administrativa.

3. Se ha hecho alusión a cómo algunos autores han optado por considerar que las conductas típicas son exclusivamente las contempladas en el apartado primero del precepto, y aunque compartimos tal opinión por suponer una más fácil delimitación de la conducta en la práctica, se trata de una solución arriesgada. En ningún momento el legislador circunscribe el supuesto a la enumeración por él efectuada, más bien afirma todo lo contrario al expresar que «entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria» las conductas listadas. El que se opte por considerar que tales comportamientos son los únicos considerables como resistencia u obstrucción no soluciona en absoluto el problema de vaguedad conceptual existente, sino que sólo puede contemplarse como un mero «parche» que, con carácter temporal, oculta el error del legislador español.

4. En cuanto al bien jurídico protegido por el artículo 203 de la LGT, se ha concluido que éste no es la obediencia debida del contribuyente, sino la potestad de inspección y comprobación de la Administración tributaria, potestad ésta que debe ser legítima, necesaria y proporcional respecto de los fines perseguidos. Sin embargo, al estudiar el objeto de protección de la infracción por resistencia, se ha puesto de relieve la incompatibilidad que, a nuestro juicio, existe entre aquélla y la contenida en el artículo 199 de la LGT. De la comparación entre ambas infracciones tributarias se concluye que existe identidad en el nacimiento de la obligación (por requerimiento) e incluso, en el contenido, resultando así que una

misma conducta se sanciona desde dos perspectivas. La diferenciación entre una y otra se establece en base a la *reiteración*, la cual, empero, no ocasiona una transmutación del bien jurídico protegido. Por ello somos de la opinión que, respecto de estas infracciones, el legislador español no ha sido capaz de delimitar correctamente y con suficiente precisión la diversidad del desvalor y bien jurídico protegible.

5. Por último, al analizar la estructura de la infracción básica por resistencia, obstrucción, excusa o negativa, han sido tres los elementos que se han destacado en su estructura:

- a) *Elemento objetivo*. El comportamiento prohibido por el artículo 203.1 de la LGT requiere de dos elementos: por un lado y con carácter necesario, que el sujeto afectado tenga conocimiento de la obligación de colaboración y, en particular, de las consecuencias que pueden derivarse de una negativa a la misma; por otro lado, un comportamiento con relevancia objetiva e intencional que pueda concebirse como resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.
- b) *Elemento subjetivo*. Del sujeto obligado se requiere la intencionalidad de dilatar, entorpecer u obstaculizar las actuaciones de la Administración tributaria. El TS se postula por una formulación genérica del principio de culpabilidad, entendiendo que la acción u omisión punible deben ser imputables a su autor por dolo, imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable. Sin embargo, es posible sostener que la infracción por resistencia sólo puede cometerse dolosamente, pues no puede insertarse en el campo de la negligencia el ánimo exigido a las conductas del artículo 203.1 de la LGT.
- c) *Sanción*. La infracción por resistencia se califica siempre como grave, sancionándose el tipo básico con una multa de 150 €. La calificación

efectuado por el legislador resulta desconcertante, y es que no vemos lógica alguna en ofrecer cabida, dentro de una misma calificación, a sanciones de 150 € y de 600.000 € o, incluso, valores superiores cuando se trata de sanciones proporcionales. Entre los propósitos de reforma de la LGT de 1963 figuraba, precisamente, el asegurar una adecuación de las sanciones al perjuicio económico que las conductas infractoras comportan, pero no parece que se hayan respetado fielmente tales objetivos. ¿Por qué motivo sino deberían recibir la misma calificación aquellas conductas que suponen 150 € de multa y aquellas otras que pueden rebasar hasta los 600.000 €?

6. Por supuesto, la solución a todos estos problemas no es en absoluto sencilla, sobre todo porque requiere de un estudio detallado de todas las infracciones contenidas en la LGT. Sin embargo, en caso de que llegara algún día a plantearse la posibilidad de reforma, recomendaríamos al legislador que diseñara las infracciones atendiendo sobre todo y con carácter previo al bien jurídico protegible, a su delimitación conceptual y material, y tratara asimismo de erradicar la actual vaguedad existente en la definición de las conductas infractoras.

BIBLIOGRAFÍA

- ANEIROS PEREIRA, J., *Las sanciones tributarias*, Madrid: Marcial Pons, 2005.
- ANIBARRO PÉREZ, S.; SESMA SÁNCHEZ, B., *Infracciones y sanciones tributarias*, Valladolid: Lex Nova, 2005.
- ARNÁIZ ARNÁIZ, T., *et al.*, *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria*, Valladolid: Lex Nova, 2004.
- ATIENZA, M., *El sentido del Derecho*, Barcelona: Ariel, 2009.
- BANALOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., *Guía práctica de sanciones tributarias*, Madrid: La Ley, 2005.
- DELGADO SANCHO, C.D., “Elementos constitutivos de la infracción tributaria”, *Crónica tributaria núm. 139/2011*, p. 59 – 77.
- DÍAZ, V.O. “Doctrina del día: Morfología de la infracción tributaria (primera parte)”, *Revista Impuestos*, Ed: Thomson Reuters, 2013, en: <http://thomsonreuterslatam.com/articulos-de-opinion/22/08/2013/doctrina-del-dia-morfologia-de-la-infraccion-tributaria-primera-parte> [visitado el 09.11.2013].
- FORTUNY ZAFORTEZA, M., *et al.*, *Sanciones Tributarias y Actuaciones Inspectoras*, Santiago de Compostela: Francis Lefebvre, 2005.
- GALLEGOS FLORES, J., “El deber formal de colaborar con la Administración tributaria y su colisión con los derechos fundamentales de no autoincriminación y presunción de inocencia”, *Revista del Instituto de la Judicatura Federal Núm. 22*, 2006, En: <http://doctrina.vlex.com.mx/vid/colaborar-oacute-71476927> [visitado el 21.11.2013].
- GARCÍA FEDERICI, I., “Infracciones y sanciones materiales a la luz de la Ley 11.683”, en: http://www.cpcesfe2.org.ar/Colaboraciones/32_35_Febrero_2010.pdf [visitado el 09.11.2013].
- GARCÍA NAVARRO, E., “Enfoque penal al tipo básico de defraudación tributaria”, *Revista Pensamiento Penal ed. 97*, En:

- <http://new.pensamientopenal.com.ar/01022010/economico05.pdf> [visitado el 05.11.2013].
- GIL GIL, A., *et al.*, *Curso de Derecho Penal: Parte General*, Madrid: Dykinson, 2011.
- GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., “Causas eximentes de responsabilidad tributarias”, *Documentos de Trabajo*, núm. 19, p. 306. Segundas jornadas sobre Derecho constitucional tributario. Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
- HUERTAS ABOLAFIA, A., “Infracciones y sanciones tributarias”, *Boletín Económico de ICE N° 2807*, 2004, p. 5 – 8, En: http://www.revistasice.info/cachepdf/BICE_2807_I-VIII_F842A8E5CA1710D8093B5E7C4F3D358C.pdf [visitado el 26.11.2013].
- MARTÍN QUERALT, *et al.*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid: Tecnos, 2013.
- MARTÍNEZ MORÁN, N.; DE CASTRO CID, B., *Diecisiete lecciones de Teoría del Derecho*, Madrid: Editorial Universitas, S.A., 2011.
- MERINO JARA, I., *et al.*, *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Madrid: Tecnos, 2012.
- MESTRE GARCÍA, E.; CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C.J., *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, Bilbao: CISS, 2005.
- MONTORO BALLESTEROS, A., “El funcionalismo en el Derecho: Notas sobre N. Luhmann y G. Jakobs”, en *Anuario de Derechos Humanos. Nueva Época*, Vol. 8, 2007 p. 365 – 374.
- MUÑOZ BAÑOS, C., “El nuevo régimen de infracciones y sanciones”, *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 2/2005 parte Doctrina, Pamplona: Ed. Aranzadi, 2005.
- MUÑOZ CONDE, F., GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal: Parte General*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2010.
- RADOVIC SHOEPEN, A., *Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y delitos*, Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1994.

- RUIZ GARIJO, M., “Infracciones y sanciones tributarias: régimen transitorio tras la entrada en vigor de la nueva LGT”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi num. 4/2005*, Pamplona: Ed. Aranzadi, 2005.
- SAMHAN SALGADO, F. “El ilícito tributario: naturaleza jurídica y tratamiento en la legislación peruana”, *Revista Peruana de Derecho Tributario núm. 17*, Perú: Ed. Centro de Estudios Tributarios, 2012.
- SÁNCHEZ HUETE, M.A., “Elementos para un análisis del sistema de infracciones de la Ley General Tributaria”, *Crónica tributaria núm. 132/2009*, p. 165 – 194.
- SÁNCHEZ HUETE, M.A., *La graduación de las sanciones*, Madrid: Marcial Pons, 2006.
- SÁNCHEZ HUETE, M.A., *Las infracciones en la nueva LGT*, Madrid: Marcial Pons, 2007.
- SÁNCHEZ HUETE, M.A., “Elementos para un análisis del sistema de infracciones de la Ley General Tributaria”, *Crónica tributaria núm. 132/2009*, p. 165 – 194.
- SÁNCHEZ MORÓN, M., *Derecho Administrativo: Parte General*, Madrid: Tecnos, 2011.