



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

**LAS INFRACCIONES DE DEFRAUDACIÓN
TRIBUTARIA**

Presentado por:

Lucía Ruiz Cantero

Tutelado por:

Susana Aníbarro Pérez

Valladolid, 4 de Julio de 2022

RESUMEN:

La Ley General Tributaria de 2003 regula varios ámbitos del derecho fiscal español entre los que se encuentran las consecuencias del incumplimiento de determinadas obligaciones. Este trabajo se centra en las infracciones de defraudación que se caracterizan por producir un perjuicio económico a la Hacienda Pública. Este resultado es importante, ya que es necesario que se produzca para que el hecho constituya una infracción en los artículos 191, 192, 193 y 206 bis, aunque también cabe la posibilidad de sancionar la mera tentativa como ocurre en los artículos 194 y 195. Las conductas sancionadas por estos preceptos se basan en la falta de ingreso, en la declaración incompleta o incorrecta, en la obtención indebida de devoluciones y en el fraude de ley, cuya finalidad consiste en evitar la evasión fiscal.

ABSTRACT:

The Spanish General Fiscal Law regulates several matters, such as the results of the breach of certain responsibilities, among others. This work analyses the infractions of tax evasion which makes economic damage to the Tax Administration. This result is necessary to produce the infractions of articles 191, 192, 193, and 206 bis. However, the attempt is sanctioned too for articles 194 and 195. These sanctioned behaviours consist of an incomplete or incorrect tax return, an absence of deposit, an inappropriate obtainment of refund and the fraud in the Tributary Law, whose purpose is to miss the tax avoidance.

PALABRAS CLAVE: Infracción, obligado tributario, autoliquidación, declaración simple, sanción, ocultación, medios fraudulentos, Administración tributaria.

KEY WORDS: infraction, people obligated, tax return, tax sanction, concealment, fraudulent means, Tax Administration.

INDICE DE ABREVIATURAS:

- Código Penal (CP)
- Constitución Española (CE)
- Ley del Impuesto sobre el valor añadido (LIVA)
- Ley General Tributaria (LGT)
- Reglamento general del régimen sancionador tributario (RGRST)
- Sentencia o sentencias del Tribunal Supremo (STS/SSTS)

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	4
2. LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA: CONCEPTO Y ELEMENTOS	7
3. LOS TIPOS DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS DE DEFRAUDACIÓN.....	15
3.1 LA INFRACCIÓN POR DEJAR DE INGRESAR LA DEUDA QUE DEBIERA RESULTAR DE UNA AUTOLIQUIDACIÓN (ARTÍCULO 191).....	20
3.1.1 Descripción del tipo infractor.	20
3.1.2 Ocultación.	28
3.1.3 Medios fraudulentos.	30
3.2 LA INFRACCIÓN POR INCUMPLIR LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DE FORMA COMPLETA Y CORRECTA DECLARACIONES O DOCUMENTOS NECESARIOS PARA PRACTICAR LIQUIDACIONES (ARTÍCULO 192).....	32
3.2.1 Autoliquidación.....	33
3.2.2 Declaración simple.	35
3.2.3 Descripción del tipo infractor.	36
3.2.4 Las sanciones.	41
3.3 LA INFRACCIÓN POR OBTENER INDEBIDAMENTE DEVOLUCIONES (ARTÍCULO 193).	41
3.4 LA INFRACCIÓN POR SOLICITAR INDEBIDAMENTE DEVOLUCIONES, BENEFICIOS O INCENTIVOS FISCALES (ARTÍCULO 194).	46
3.5 LA INFRACCIÓN POR DETERMINAR O ACREDITAR IMPORCEDENTEMENTE PARTIDAS POSITIVAS O NEGATIVAS O CRÉDITOS TRIBUTARIOS APARENTES (ARTÍCULO 195).	50
3.6 LA INFRACCIÓN EN SUPUESTOS DE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA (ARTÍCULO 206 BIS).	55
4. CONCLUSIONES.	61
BIBLIOGRAFÍA:	67

1. INTRODUCCIÓN

El objeto de este trabajo es la exposición de las infracciones de defraudación consistentes en el incumplimiento de varias obligaciones tributarias cuya consecuencia provoca un perjuicio económico para la Hacienda Pública. Dichos deberes surgen con la creación de tributos por parte del legislador, ya que la defraudación por no ingresar o de declarar incorrecta o incompletamente, y el resto de las analizadas en este trabajo, surge como incumplimiento del pago de un impuesto.

Sin embargo, la creación de esta figura, que permite obtener al Estado los ingresos que necesita para sufragar sus gastos, no es de reciente creación. En la Antigua Grecia ya existía una Hacienda Pública elemental. La gran riqueza de su patrimonio les permitía acudir en contadas ocasiones a las contribuciones, ya que a través de él podían obtener los ingresos necesarios, sobre todo mediante las aduanas.

Algo similar ocurría en Roma. Durante el gobierno republicano los cuestores eran los encargados de la Hacienda y la población se dividía según su patrimonio, aunque los impuestos se imponían en pie de igualdad. Diversos eran los tributos que se debían ingresar como el portazgo que permitía la entrada a las ciudades.

Años más tarde y tras un largo desarrollo de estas figuras, los ciudadanos, enfurecidos por la imposición de tributos por parte de los soberanos, se rebelaban. Lo que provocó que en 1188 las Cortes establecieran límites al poder real al declarar la necesidad de contar con la voluntad del pueblo en relación con los impuestos.

Después de varios siglos, las Constituciones actuales recogen principios basados en ideas democráticas que permiten el desarrollo de la Hacienda pública por parte de los ciudadanos mediante representantes elegidos democráticamente por ellos¹.

En la actualidad la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria es la encargada de regular las cuestiones generales del ámbito tributario y fiscal español. Su precedente se encuentra en la Ley General Tributaria de 1963, aunque dicha norma sufrió algunas modificaciones hasta la aprobación de la normativa actual.

Este trabajo se centra en el Título IV de la ley cuya rubrica informa que la materia regulada en él consiste en la potestad sancionadora de la Administración tributaria.

¹ https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT6_es_ES.html

Concretamente, este trabajo se centra en algunos de los preceptos contenidos en el Capítulo III sobre “la clasificación de las infracciones y sanciones tributarias”, donde se encuentran los artículos 191, 192, 193, 194, 195 y 206 bis, analizados posteriormente en este documento.

En primer lugar, este trabajo aborda el concepto y las cuestiones básicas de las infracciones tributarias. Tras una descripción de lo que entiende por ellas la LGT de 2003, se analizan los diferentes elementos que la constituyen, ya que no se ha de olvidar que es una acción, típica, antijurídica y culpable, tal y como ocurre con los ilícitos penales.

La acción puede ser tanto una omisión como una acción y sobre ella recaen el resto de componentes. El carácter típico y antijurídico está relacionado con los principios de tipicidad y legalidad, respectivamente. En cuanto a la culpabilidad, este trabajo estudia tanto la presencia del dolo y la culpa, como las cinco causas de exención de la culpabilidad recogidas en el artículo 179 de la LGT.

Posteriormente, el trabajo analiza el objeto principal, las infracciones de defraudación. Tras una breve introducción en la que se examina el modo clasificatorio empleado por el legislador en los diferentes preceptos, se estudia cada uno de ellos.

Los dos primeros, el artículo 191 y el artículo 192, presentan varias similitudes, no solo en la estructura del precepto y clasificación de la infracción como ocurre también con el artículo 193, sino en el hecho sancionado consistente en la falta de declaración o declaración incompleta o errónea. La diferencia principal entre ambos preceptos radica en que el artículo 191 se encarga de aquellos tributos que exigen una autoliquidación, mientras el artículo 192 regula los incumplimientos relacionados con las declaraciones simples que exigen ciertos tributos.

El artículo 193, como ya se ha mencionado, tiene una estructura y contenido similar al de los artículos 191 y 192, pero la diferencia radica en la conducta infractora que consiste en la obtención indebida de devoluciones.

Junto con estos preceptos, considero necesario tratar el artículo 206 bis, ya que todos ellos se pueden denominar infracciones de resultado, ya que su desarrollo provoca un perjuicio para la Hacienda Pública necesario para su imputación al obligado tributario. Este precepto aparece por primera vez en la norma y trata de evitar el fraude a las normas tributarias.

En cambio, los artículos 194 y 195 se encargan de sancionar comportamientos que preparan un resultado y, por lo tanto, estos preceptos castigan la tentativa. El primero de

ellos prepara la infracción recogida en el artículo 193, es decir, la obtención de una devolución indebida, mientras que el artículo 195, se relaciona con la infracción contenida en el artículo 191.

2. LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA: CONCEPTO Y ELEMENTOS

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) define la infracción tributaria en el artículo 183 fijando que se trata de “*las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley*”. Tras conocer qué es lo que entiende la norma jurídica y el legislador por infracción tributaria, se debe profundizar en torno a dos cuestiones.

La primera de ellas es la utilización de la expresión “*con cualquier grado de negligencia*”, cuya finalidad radica en la posibilidad de imponer sanciones frente a conductas que no se basen o que no se hayan llevado a cabo mediante una negligencia grave². En cambio, aunque haya un límite en relación con la gravedad de la actuación, se ha debatido si el aplicador del derecho cuenta con una limitación en el otro extremo, es decir, en aquellos supuestos en los que se ha producido una negligencia muy leve o una “culpa levissima”³.

En la actualidad, se considera que aun cuando en determinadas materias administrativas como la sanidad pública o los alimentos es necesario exigir un extremado y riguroso comportamiento y, por lo tanto, cabe la posibilidad de sancionar si se ha actuado con culpa levissima, en el ámbito tributario no. Esto es debido a que el cumplimiento de las obligaciones tributarias se basa en la autoliquidación, acción que deben llevar a cabo los ciudadanos y que requiere de una determinada información básica sobre la materia que no es de obligado conocimiento por la población⁴.

Previa a la redacción de la definición dada por la LGT de 2003, es la reforma que se llevó a cabo a través de la Ley 10/1985 que modificó el artículo 77 de la LGT de 1963 disponiendo como criterio a seguir “una simple negligencia” que se asimilaba a las imputaciones leves del Código Penal. Ahora bien, esta expresión fue eliminada debido a que su mantenimiento en la norma jurídica produciría un obstáculo en la consecución del reforzamiento de los principios penales, sobre todo, del principio de culpabilidad.

En segundo lugar, se ha de mencionar el paralelismo entre el contenido del artículo 183 de la LGT de 2003 y el artículo 10 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del

² Secretaria de Estado de Hacienda: “Informe sobre el borrador del anteproyecto de la nueva ley general tributaria”. Pág. 73

³ ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SANCHÉZ, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, LEX NOVA, 2005, pág. 61.

⁴ ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SÁNCHE, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob.cit., pág.

Código Penal (CP), el cual establece que “son delitos las acciones y omisiones dolosas o imprudentes penadas por la ley”. Dicha similitud provoca la posibilidad de analizar el concepto de infracciones tributarias extrayendo de él los elementos característicos del delito penal. Luego, una infracción tributaria es una acción típica, antijurídica y culpable.

- **ACCIÓN**

Por acción se entiende, tal y como muestra el precepto, la realización de un hecho o una omisión. En el ámbito tributario, se habla de un incumplimiento de los deberes y derechos originados por la relación entre el obligado tributario y la administración y recogidos en las normas.

Actualmente y gracias a la garantía constitucional que se brinda al principio de inocencia, es necesario que el instructor encargado del dictamen del expediente sancionador motive y pruebe los hechos y culpabilidad del sujeto infractor. Cuestión muy distinta ocurría en la LGT de 1963 en la que se vulneraba dicho principio tanto en su artículo 77.2 al establecer que “*la infracción tributaria se presume voluntaria, salvo prueba en contrario*” como en su artículo 84 el cual no distinguía entre los infractores que habían actuado de mala y de buena fe⁵.

DELGADO SANCHO afirma que en el ámbito de la LGT solo se atenderá a las conductas que los penalistas denominan de consumación, salvo aquellas que traten de sancionar conductas consistentes en devoluciones indebidas, como la descrita en el artículo 194, donde se sanciona la mera tentativa por parte del obligado tributario⁶.

Este elemento es fundamental en relación con el resto, los cuales se irán superponiendo.

- **TIPICIDAD**

El carácter típico se halla fundamentado constitucionalmente por el artículo 25 de la Constitución Española (CE) cuando impone la obligación de que la condena o sanción que se imponga a un determinado sujeto haya sido plasmada en la legislación vigente con anterioridad a la comisión u omisión del acto ilegal.

⁵ DELGADO SANCHO, CARLOS DAVID: “Elementos constitutivos de la infracción tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 139/2011., pág.

⁶ DELGADO SANCHO, CARLOS DAVID: “Elementos constitutivos de la infracción tributaria”, ob. cit., pág. 62.

Por consiguiente, a diferencia de lo ocurre en el ámbito penal en el que existe el principio de reserva de ley orgánica, en el Derecho administrativo, y, más concretamente, en el Derecho tributario, el desarrollo del contenido de algunas leyes se lleva a cabo por normas de un rango inferior como son los reglamentos, tal y como establece el artículo 29. 3 de la LGT al manifestar que “*las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.*” Por ejemplo, en la regulación del régimen sancionador en materia de derecho tributario es de aplicación tanto la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

Para que una conducta constituya una infracción es necesario que quebrante el mandato o prohibición establecido por una norma tributaria, que dicha norma la considere una infracción y que, además, determine la sanción correspondiente. A través de ello se estaría cumpliendo con el principio de tipicidad, que se encuentra bastante relacionado con el principio de legalidad que se comentará posteriormente. Sin embargo, esta estrecha relación, no significa que ambos principios tengan el mismo contenido. La STS de 20 de diciembre de 1989 aclara la diferencia entre ellos al manifestar su distinción y al identificar al principio de tipicidad como un medio necesario para el desarrollo del principio de legalidad⁷.

Este elemento de la infracción impone una precisa identificación de los hechos que constituyen la infracción, de la calificación de esta y de la sanción que lleva aparejada, con el objetivo de garantizar la seguridad jurídica y cumplir con la exigencia de la *lex certa*, aunque cabe la existencia de conceptos jurídicos indeterminados. Luego, es fundamental que la acción cometida por el obligado tributario guarde cierta similitud con la conducta determinada en el tipo penal. Una consecuencia de esto es la prohibición de la analogía⁸.

En cuanto a la necesidad de que la conducta, realizada por el obligado tributario, se halle descrita previamente a su comisión en un tipo infractor, la Sentencia 113/2002, de 9 de mayo, del Tribunal Constitucional determina que “*la predeterminación normativa supone la existencia de preceptos jurídicos lex previa que permitan predecir con suficiente grado de certeza lex certa, las conductas*

⁷ DELGADO SANCHO, CARLOS DAVID: “Elementos constitutivos de la infracción tributaria”, ob. cit., pág. 64.

⁸ DELGADO SANCHO, CARLOS DAVID: “Elementos constitutivos de la infracción tributaria”, ob. cit., pág. 65.

infractoras y conocer de antemano a qué atenerse en cuanto a la aneja responsabilidad y a la eventual sanción de que pueda hacerse merecedor el infractor”⁹.

- **ANTI JURICIDAD**

Además de los caracteres ya mencionados y desarrollados, la conducta ha de ser antijurídica, ya que si carece de este elemento, no procede la apertura de un expediente sancionador. Luego, no pueden ser objeto de sanción hechos que no presentan dicha característica.

La antijuridicidad de una conducta se originará cuando el comportamiento o hecho realizado sea contrario al ordenamiento jurídico, pero, aunque sea un carácter esencial, la intervención de una casusa de justificación provoca la eliminación de esta característica, es decir, ocasionaría la no calificación de dicha conducta como infracción tributaria. Algunas de estas causas se encuentran enumeradas en el artículo 179.2 de la LGT, debido a que no es un *númerus clausus*. Cabe la posibilidad de mencionar algunas como la concurrencia de fuerza mayor o la realización de acciones u omisiones por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario¹⁰.

El artículo 183 de la LGT recoge uno de los principios constitucionales que es de obligado cumplimiento en materia tributaria, el principio de legalidad, mencionado también en los artículos 31.3, 133 y 134 de la CE al exigir la necesidad de que los elementos esenciales del tributo sean regulados por ley.

El Tribunal Constitucional se ha manifestado sobre el principio de legalidad en el ámbito tributario en diversas sentencias (STS 42/1987, 60/2000, 132/2001, 25/2002, 242/2005, 162/2008, 81/2009, etc.). En todas ellas, ha procedido a una división del concepto en dos clases de garantías.

En primer lugar, una garantía material, que impone al legislador el deber de, en este caso, prever en la norma jurídica que comportamientos son calificados como infracciones y pueden conllevar una sanción.

⁹ DELGADO SANCHO, CARLOS DAVID: “Elementos constitutivos de la infracción tributaria”, ob. cit., pág. 66.

¹⁰ DELGADO SANCHO, CARLOS DAVID: “Elementos constitutivos de la infracción tributaria”, ob. cit., pág. 63.

En segundo lugar, la garantía formal, por la que la ley cuenta con la obligación de precisar detalladamente todos los elementos que constituyen la conducta infractora, mientras que el reglamento debe llevar a cabo el desarrollo y la aclaración de la materia y contenidos previamente regulados o determinados por la ley¹¹.

- **CULPABILIDAD**

Por último, se ha de tener en cuenta el elemento subjetivo de las infracciones tributarias, la culpabilidad. El artículo 183.1 de la LGT menciona este carácter necesario al definir la figura que es objeto del trabajo como acciones u omisiones “*dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia*”. Se entiende que un comportamiento cuenta con dicho elemento cuando, como expresan MANTERO SÁENZ y CUESTA RODRÍGUEZ, “*el infractor debe conocer la antijuridicidad de su conducta, actuar libremente y querer el resultado de su conducta*”¹².

Sin embargo, SIMON ACOSTA considera que no es suficiente un mero conocimiento de la acción típica y el resultado, sino que además, tal y como expresa el artículo 179 de la LGT al tratar el principio de culpabilidad, el sujeto ha de ser responsable de la conducta infractora¹³.

Esta culpabilidad puede producirse a título de dolo o de culpa.

El elemento esencial del dolo es la voluntad del sujeto de llevar a cabo un comportamiento ilícito. En el ordenamiento contamos con varios tipos de dolos, el dolo directo y el dolo eventual, que se halla entre la línea que delimita el dolo de la culpa.

El primero de ellos, es decir, el dolo directo, se caracteriza por la intencionalidad del sujeto de conseguir un determinado resultado o por la estrecha relación que existe entre el resultado ilícito y la voluntad del obligado tributario.

¹¹ DELGADO SANCHO, CARLOS DAVID: “Elementos constitutivos de la infracción tributaria”, ob. cit., pág. 63.

¹² MANTERO SÁENZ, A. Y CUESTA, RODRÍGUEZ M.: *Procedimiento en la inspección tributaria*. EDERSA. Madrid, 1990. Página 727.

¹³ CALVO ORTEGA, R., SIMÓN ACOSTA, E. Y AAVV: “*La potestad sancionadora*” *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Thomson Reuters, 2009, pág. 820

En cambio, el dolo eventual consiste en una acción ejecutada por el sujeto con seguridad de que se va a producir un determinado resultado, en este caso, un hecho contrario al ordenamiento jurídico.

Mientras tanto, la culpa se origina cuando las acciones se realizan sin la diligencia debida o el cuidado necesario y producen un resultado prohibido¹⁴. Por lo tanto, el sujeto ha de manifestar una atención común y ordinaria. Igual que sucedía con el dolo, la doctrina identifica varias clases de culpa.

Por un lado, la culpa puede ser consciente en el momento en el que el sujeto es capaz de imaginarse el resultado de su acción, pero considera que cuenta con una cierta improbabilidad de que ocurra, por lo que sigue actuando del mismo modo.

Por otro lado, la culpa inconsciente requiere la carencia de esa representación, aunque el obligado tributario debía haber contemplado la posibilidad de que pudiera ocurrir.

El trato sobre la culpabilidad que desempeña la LGT actual en comparación con la LGT de 1963 presenta ciertas diferencias, ya que en el precepto regulador de esta materia en la LGT de 2003 prima el principio general de culpabilidad y, posteriormente, se ofrece una enumeración, a modo de ejemplo, de las causas que el ordenamiento considera que carecen de culpabilidad. Sin embargo, en el antiguo artículo 77.4 de la LGT de 1963 estos supuestos de exclusión de la responsabilidad eran presentados como exclusivos¹⁵.

En relación con esta materia, es decir, con los supuestos de exclusión de la responsabilidad no cabe apreciar un gran cambio en comparación con su regulación anterior a la LGT de 2003, debido a que, desde el punto de vista de su contenido, sigue siendo el mismo, además de adolecer de responsabilidad¹⁶.

El artículo 179 en su segundo apartado recoge cinco supuestos de exclusión de la responsabilidad.

El primero de ellos hace referencia a la falta de capacidad de obrar. Su justificación es muy clara como consecuencia de que los deberes y obligaciones tributarias solo pueden ser cumplidos y exigidos a aquellos ciudadanos que posean capacidad de obrar. Asimismo, el

¹⁴ CARLOS DAVID DELGADO SANCHO: "Elementos constitutivos de la infracción tributaria", ob. cit., pág. 69.

¹⁵ CALVO ORTEGA, R., SIMÓN ACOSTA, E. Y AAVV: "La potestad sancionadora", ob. cit., pág. 820.

¹⁶ CALVO ORTEGA, R., SIMÓN ACOSTA, E. Y AAVV: "La potestad sancionadora", ob. cit., pág. 821.

artículo 181.1.f) de la LGT sanciona a los responsables legales de aquellos sujetos pasivo que carecen de dicha capacidad¹⁷.

El segundo de los supuestos consiste en la intervención de fuerza mayor, lo que provoca la inexistencia de una acción típica, es decir, del elemento principal de una infracción. Como ya se ha comentado, un carácter fundamental que ha de presentar toda infracción es el dolo o la culpa, luego si la falta de cumplimiento de una obligación tributaria está justificada por la imposibilidad de llevar a cabo dicho deber, no concurre dolo o culpa y tampoco acción típica¹⁸.

El tercer hecho recogido en la letra c) del precepto describe aquellos casos en los que la infracción se origina por una decisión colectiva tomada en una reunión a la que el sujeto no acudió ni en la que votó. Sin embargo, no solo la falta de voto o presencia originan este supuesto de exclusión de la responsabilidad, sino que también el voto emitido con la seguridad de que la actuación seguirá los cauces legales también es una causa de exclusión¹⁹.

En mi opinión, sin entrar a cuestionar si la identificación de esta última acción como causa de exclusión de la responsabilidad es correcta o no, considero que al presentar un carácter mucho más subjetivo que las otras dos acciones, el voto y la presencia del sujeto en la reunión, la determinación de la responsabilidad de un determinado sujeto será más compleja. Además, podrá causar una gran dilatación del proceso con los efectos que ello provoca.

El cuarto supuesto no se contemplaba en la LGT de 1963, por lo tanto, es una causa nueva que corresponde a los fallos técnicos de los programas informáticos empleados por la Administración. En este caso, y tal y como ocurre en los anteriormente mencionados, no hay acción típica²⁰.

Por último, la letra d) del artículo 179 de la LGT recoge la causa más exacta de exclusión de la responsabilidad, ya que consiste en la realización de la obligación tributaria por parte del obligado diligentemente. En este supuesto se halla el denominado “error de derecho”. Este error se presenta en aquellos hechos en los que el obligado ha interpretado la norma

¹⁷ CALVO ORTEGA, R., SIMÓN ACOSTA, E. Y AAVV: “La potestad sancionadora”, ob. cit., pág. 822

¹⁸ CALVO ORTEGA, R., SIMÓN ACOSTA, E. Y AAVV: “La potestad sancionadora”, ob. cit., pág. 822

¹⁹ CALVO ORTEGA, R., SIMÓN ACOSTA, E. Y AAVV: “La potestad sancionadora”, ob. cit., pág. 823.

²⁰ Véase CALVO ORTEGA, R., SIMÓN ACOSTA, E. Y AAVV: *Comentarios a la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 823.

tributaria siguiendo el criterio dispuesto por la Administración, tanto en publicaciones como en las respuestas a las consultas propias o de terceros²¹.

A lo largo de la explicación del término de Infracción tributaria se ha mencionado en varias ocasiones que ha de tratarse de una actuación en contra del ordenamiento jurídico. Esa vulneración y el consiguiente perjuicio ocasionan y justifican una actuación con el objetivo de salvaguardar y reparar el daño. Esta repuesta puede pretender la reparación de las consecuencias que se han producido, por lo que se trataría del ilícito civil, o puede exigir un comportamiento a mayores que consista en un castigo para el sujeto, como sucede en los ilícitos penales, mediante la imposición de o bien una sanción penal, o bien una sanción administrativa.

La potestad sancionadora del Estado encuentra su fundamento y origen en el *ius puniendi* del Estado, que ha de ser aplicado respetando los principios que permiten su legitimación. El Tribunal Constitucional ha defendido, desde antes de la aprobación de la Constitución Española, la unidad entre el ilícito penal y el ilícito administrativo, como por ejemplo en la antigua sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 1972²². La aprobación de la norma fundamental de nuestro ordenamiento fue de gran importancia en relación con esta cuestión, debido a que aseguró y mostró un claro apoyo al pensamiento alegado por el Tribunal Constitucional. La defensa de la unidad de ambos ilícitos se halla actualmente en el artículo 25 de la Constitución española al disponer que “*nadie puede ser condenado o sancionado por acciones y omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento*”. Con esta declaración, en la que se mencionan a todos los tipos de sanciones que puede imponer el Estado, se entiende que el trato que les otorga la constitución se ejecuta en pie de igualdad.

En cambio, hay que ser consciente de que cada una de las ramas mencionadas, dan una respuesta jurídica a una vulneración del ordenamiento de una manera particular y determinada. Por ello, mientras en el ámbito civil no se puede imponer penas que limiten o priven la libertad de los sujetos, en el ámbito penal, perteneciente a la potestad sancionadora del Estado, sí. Ahora bien, cuando se trate de comportamientos relacionados con el campo del Derecho administrativo, aunque se aplique el *ius puniendi* del Estado, igual que en el

²¹ CALVO ORTEGA, R., SIMÓN ACOSTA, E. Y AAVV: “La potestad sancionadora”, ob. cit., pág. 824.

²² CALVO ORTEGA, R., SIMÓN ACOSTA, E. Y AAVV: “La potestad sancionadora”, ob. cit., pág. 811.

Derecho penal, la sanción impuesta deberá ser de la misma naturaleza, es decir, administrativa.

Luego, dentro de la potestad sancionadora del Estado hay dos modalidades: el Derecho Tributario penal, cuya función es la regulación de las infracciones y sanciones administrativas, y el Derecho Penal tributario, que se encarga de responder con unas sanciones más graves a supuestos que revisten un perjuicio o una vulneración del ordenamiento de una especial gravedad. Por ello, se considerarán delitos de defraudación tributaria aquellas conductas cuya cuantía sea superior a 120.000 €.

Sin embargo, estas potestades sancionadoras no solo se diferencian en la naturaleza de sus correspondientes sanciones, sino que también existe una distinción en la aplicación de los principios de dicha materia. La Sentencia 18/1981, de 8 de junio, del Tribunal Supremo aclara que los principios sancionadores de carácter penal, y recogidos en la constitución, son objeto de aplicación en el ámbito administrativo con matices y atendiendo a los aspectos propios y particulares de cada materia. Por lo tanto, como manifiesta SIMÓN ACOSTA no se trata de una extensión de los principios sancionadores del ámbito penal al ámbito administrativo, sino que consiste en su aplicación mediante las adaptaciones correspondientes²³.

En cuanto a esos matices señala dos por el Tribunal Supremo, desafortunadamente, no han sido aclarados, luego, no se sabe a qué se refiere concretamente este órgano judicial al emplear esta expresión. FUSTER ASENSIO apoya la idea de que las adaptaciones que se han de ejecutar solo pueden tener un carácter funcional y no modificar el contenido esencial de dichos principios²⁴.

3. LOS TIPOS DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS DE DEFRAUDACIÓN

Sin embargo, este trabajo se centra en un tipo concreto de infracciones, a saber, en las infracciones de defraudación. Lo que aconseja hacer una breve referencia al concepto de defraudación tributaria.

²³ CALVO ORTEGA, R., SIMÓN ACOSTA, E. Y AAVV: “La potestad sancionadora”, ob. cit., pág. 816.

²⁴ Véase CALVO ORTEGA, R., SIMÓN ACOSTA, E. Y AAVV: *Comentarios a la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 816.

El empleo del término “defraudación tributaria” se aplica a aquellas infracciones de carácter grave. Dicha definición provocó, tal y como recoge el informe de reforma de la LGT²⁵, la modificación de la clasificación de este tipo de infracciones, pasando de una sencilla clasificación (simples o graves) a una más completa (leves, graves y muy graves) que es de aplicación en la actualidad, artículo 183.2 LGT.

Ahora bien, los motivos del cambio no se encontraban únicamente en la utilización de la definición de defraudación tributaria, sino que lo que se pretendía conseguir era un acercamiento al modo clasificatorio que se empleaba en el derecho administrativo y una mejor y más acertada calificación de las infracciones²⁶.

SIMÓN ACOSTA hace una crítica al cambio de clasificación de las infracciones alegando que se ha realizado de manera muy forzada, cuyos efectos se pueden observar en la falta de criterios que determinan cuando una conducta es muy grave, grave o leve, provocando que haya acciones graves que cuentan con una sanción más leve que las de las propias sanciones leves. Un ejemplo que nos aporta este autor para facilitar su comprensión consiste en la diferencia en la cuantía de la sanción de dos determinadas infracciones. Mientras no cumplir con los deberes contables o registrables se identifica como una infracción grave cuya sanción es de 150€ de multa, no ingresar la deuda tributaria correspondiente a 3.000€ o menos, es considerada una infracción grave con una multa de 1.500€²⁷.

Luego, con este ejemplo se demuestra que la calificación de una conducta en grave o leve no asegura que su sanción sea del mismo carácter, ya que en comparación con otra, dicha sanción puede tener un carácter diferente al de la infracción a la que va aparejada. Asimismo, me pregunto que si al no contar con una clasificación de las sanciones acorde a cada una de las infracciones, que permita conocer a través de un determinado presupuesto base el límite máximo de las sanciones leves y, por lo tanto, el mínimo de las sanciones graves, se está dañando el principio de seguridad jurídica.

Para que cierto comportamiento sea considerado una defraudación tributaria debe consistir o bien en la no presentación de la autoliquidación o declaración, o bien en la presentación fuera del plazo establecido o bien en el error o falta de algunos elementos de esta, siempre y cuando esta conducta haya producido un perjuicio a la Hacienda Pública, es

²⁵ Secretaría de Estado de Hacienda: “Informe para la reforma de la ley general tributaria”. Pág. 175.

²⁶ Secretaría de Estado de Hacienda: “Informe para la reforma de la ley general tributaria”, ob. cit., Pág. 184.

²⁷ CALVO ORTEGA, RAFAEL: “La potestad sancionadora”, ob. cit., pág. 857.

decir, no se haya ingresado todo o una parte de la deuda o se hayan adquirido devoluciones de forma equivocada. Luego, el elemento clave que ha de contener un supuesto para que sea considerado una infracción por defraudación tributaria es el menoscabo a la Hacienda Pública.

El artículo 187 de la LGT se encarga de regular los criterios de graduación de las sanciones, entre los que se encuentran el perjuicio económico y la comisión reiterada. Este trabajo se centra en estos dos criterios debido a que solo se aplican a las infracciones de defraudación tributarias desarrolladas en los artículos 191, 192 y 193 de la LGT²⁸.

El apartado uno del artículo 187 dispone que *“las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables”*. Esta última expresión, *“en la medida en que resulten aplicables”*, ha sido interpretada en un doble sentido²⁹.

En primer lugar, se ha entendido que exige que exista una cierta compatibilidad entre la infracción y el criterio, por ello, se justifica que solo las infracciones de resultado, es decir, aquellas en las que se materializa la voluntad del obligado tributario, pueden ver su sanción agravada por el criterio de perjuicio económico³⁰.

En segundo lugar, se ha considerado que esta expresión se refiere a la necesidad de que la norma que se encargue de regular una infracción recoja expresamente la posibilidad de aplicar este tipo de criterios. Además, esta idea puede ser justificada por el art 4.2 del Código Civil que expresa que *“las leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas”*³¹.

En conclusión su aplicación solo se produce cuando la norma tributaria lo determine expresamente³².

El perjuicio económico es un concepto relativo dependiente del resultado de una operación cuyo objetivo consiste en hallar el porcentaje que representa la base de la sanción en la cantidad que exprese el importe total de la deuda correcta o de la devolución obtenida. Luego, solo podrá aplicarse a las infracciones contenidas en los artículos 191, 192 y 193³³.

²⁸ CALVO ORTEGA, RAFAEL: “La potestad sancionadora”, ob. cit., pág. 866.

²⁹ CALVO ORTEGA, RAFAEL: “La potestad sancionadora”, ob. cit., pág. 864.

³⁰ CALVO ORTEGA, RAFAEL: “La potestad sancionadora”, ob. cit., pág. 865.

³¹ Véase CALVO ORTEGA, RAFAEL: Comentarios a la Ley General Tributaria, ob. cit., pág. 865.

³² CALVO ORTEGA, RAFAEL: “La potestad sancionadora”, ob. cit., pág. 866.

³³ CALVO ORTEGA, RAFAEL: “La potestad sancionadora”, ob. cit., pág. 869.

Es necesario que el perjuicio económico producido sea superior a un 10 por ciento para que pueda aplicarse este criterio de graduación³⁴.

El aumento de la sanción dependerá del porcentaje que represente el perjuicio económico. Si dicho porcentaje se encuentra entre un 10 y un 25 por ciento, la sanción aumentará en 10 puntos porcentuales. En el caso de que se halle entre un 25 y un 50 por ciento, la sanción se incrementará en 15 puntos porcentuales. Si el porcentaje representa entre un 50 y un 75 por ciento, la sanción crecerá 20 puntos porcentuales. Y si el porcentaje se localiza entre un 75 y un 100 por cien, la sanción se intensificará en 25 puntos porcentuales³⁵.

En cuanto a la comisión reiterada, este tipo de criterio de graduación que se recoge en primer lugar por el artículo 187 consiste en la realización en varias ocasiones de situaciones que compartan una serie de características, concretamente, hechos que sean homogéneos o idénticos³⁶.

Para ello, es necesario que ambas conductas presenten la misma naturaleza. Por ello, se considera que las infracciones reguladas en los artículos 191, 192 y 193 presentan la misma naturaleza, mientras que las contenidas en los artículos 194 a 206 presentan otra naturaleza distinta en relación con los anteriores, pero igual entre ellas³⁷.

Ahora bien, la comisión de ambas conductas infractoras se ha de llevar a cabo en un periodo de tiempo no superior a cuatro años. Luego, si un obligado tributario realiza una conducta infractora idéntica a otra desarrollada por él hace más de cuatro años y sobre la que recae una sentencia firme, no cabe la aplicación de este criterio de graduación. Por lo tanto, es necesario que se cumplan dos requisitos: que exista sobre la conducta previa y homogénea una sentencia firme y que dicha resolución judicial se haya dictado hace menos de cuatro años.

El texto normativo de la LGT de 2003 aporta una regulación mejorada y de gran calidad en relación con este criterio y en comparación con el trato que proporcionaban tanto el

³⁴ BERBEROFF AYUDA, D. y AAVV: *Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias*, LEFEBVRE, 2022, pág. 522.

³⁵ Véase SIMÓN ACOSTA, E. “La potestad sancionadora”, ob. cit., pág. 869.

³⁶ BERBEROFF AYUDA, D. AAVV: *Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias*, ob. cit., pág. 521.

³⁷ SIMÓN ACOSTA, E.: “La potestad sancionadora”, ob. cit., pág. 867.

artículo 82.1.a) de la LGT de 1963 y el artículo 17 del Real Decreto 1930/1998, debido a que aunque el plazo entre la firmeza de la sentencia y la reiteración de la comisión era superior al actual, 5 años, no era necesario que ambas conductas presentaran la misma naturaleza³⁸.

En este caso, el aumento de la sanción se produciría atendiendo a la gravedad de la conducta. Si la conducta es leve, la sanción aumentaría en 5 puntos porcentuales, si es grave, se incrementaría en 15 puntos porcentuales, y si es muy grave, se intensificaría en 25 puntos porcentuales³⁹.

Los preceptos de la LGT que se encargan de determinar e identificar las infracciones tributarias son los artículos 191 a 206. En ellos, se presentan dos modos de informar sobre la gravedad de cada uno de los hechos. El primero consiste en determinar expresamente si la conducta contenida en el precepto es muy grave, grave o leve, mientras que el segundo trata de calificarlo basándose en las circunstancias que presentan cada uno de los casos. El primero de los métodos es empleado por el legislador para calificar los artículos 194 a 206, mientras que el segundo se encarga de los artículos 191, 192 y 193. Las conductas recogidas en estos artículos que consideran acciones de evasión fiscal que provocan un perjuicio directo a la Hacienda pública⁴⁰.

Por lo tanto, la diferencia que percibo en estos dos métodos de calificación al leer, tanto el art. 191, como el art. 194, radica en la forma de redacción y presentación de ellos por parte del legislador.

El apartado uno del primero de los preceptos mencionados se encarga de describir cuál es la conducta objeto de infracción. Después, a lo largo de los siguientes apartados del artículo, califica dicha acción en leve, grave y muy grave respectivamente, dependiendo de circunstancias accesorias de la conducta base recogida en el apartado uno. Por ello, todo obligado tributario que no ingrese la totalidad o parcialidad de la deuda tributaria impuesta, por la norma que regula el tributo, en el plazo establecido para ello, excepto en aquellos casos en los que se lleve a cabo una declaración extemporánea sin requerimiento administrativo, habrá cometido una infracción a los ojos de la LGT, salvo que concurra alguna causa de

³⁸ BERBEROFF AYUDA, D. y AAVV: *Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias*, ob. cit., pág. 522.

³⁹ SIMÓN ACOSTA, E.: “La potestad sancionadora”, ob. cit., pág. 868.

⁴⁰ ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SÁNCHE, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob.cit., pág.65.

exclusión de la responsabilidad. Este hecho es la conducta base sobre la que se irán estableciendo determinadas circunstancias, que determinarán la gravedad de la infracción.

Para ilustrar mejor este caso podemos imaginarnos una báscula, en cuya base se encuentra la acción principal, es decir, incumplimiento del deber de autoliquidar. Sobre ella, se irán poniendo bloques de piedra. Cuanto más grande sea el bloque, más grave es la conducta debido a que más peso o importancia tributaria tiene la acción que recoja como, por ejemplo, el empleo de facturas y otros documentos falsos. Por el contrario, el bloque será más pequeño cuanto menos grave sea el hecho accesorio debido a su poca importancia en comparación con el resto como, por ejemplo, que la base de la sanción sea inferior a 3.000 €.

Luego, cuanto más peso manifieste la báscula, mayor gravedad presenta la conducta y, por lo tanto, la sanción correspondiente será más severa, como se verá cuando comencemos a analizar detenidamente cada una de las infracciones de defraudación, objeto de este trabajo.

En cambio, en el art. 194 no se tienen en cuenta las diferentes circunstancias que se pueda dar en el caso, sino que la realización de una acción lleva aparejada directamente una determinada calificación.

3.1 LA INFRACCIÓN POR DEJAR DE INGRESAR LA DEUDA QUE DEBIERA RESULTAR DE UNA AUTOLIQUIDACIÓN (ARTÍCULO 191)

3.1.1 Descripción del tipo infractor.

Como se ha comentado anteriormente, el primero de los apartados de este artículo define cuál es la conducta base sobre la que se irán estableciendo determinados elementos accesorios que la convertirán en una infracción leve, grave o muy grave.

La conducta principal, tipificada en este artículo, se puede dividir en dos comportamientos:

1. La carencia del pago de la deuda o el ingreso de una cuantía inferior a la correcta en el plazo establecido por la norma para ello.

2. La falta total o parcial del pago de la deuda tributaria en aquellos supuestos en los que interviene una entidad en atribución de rentas, cuyos miembros, bien sean coherederos o socios, se identifican como los obligados tributarios, debido a una incorrecta atribución o al defecto de ella de las cantidades obtenidas por dicha entidad⁴¹.

La última conducta mencionada provoca ciertos problemas.

Algunas de las entidades sin personalidad jurídica se encuentran enumeradas en el art. 35 de esta ley, como por ejemplo las herencias o comunidades de bienes. Sin embargo, esto no impide que, por ejemplo, obtengan rentas. Por ello, el art. 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, declara que dichas entidades no se considerarán contribuyentes, sino que serán sus herederos, comuneros, socios o partícipes los que contarán con la obligación de tributar por sus rentas.

Sin embargo, para que se determine que los miembros de una entidad de esta especie han realizado una infracción tributaria, se debe apreciar, al menos, negligencia, tarea que supone una compleja práctica probatoria. Por ello, en algunas ocasiones este tipo de comportamientos quedan impunes, ya que el ordenamiento jurídico no cuenta con un tipo legal que lo sancione⁴².

Otro de los elementos que cabe apreciar en la definición de la conducta es la necesidad de que la conducta infractora se encuentre relacionada con un tributo autoliquidable, es decir, que siga el sistema de autoliquidación de acuerdo con el artículo 120 LGT. Esta cuestión es mencionada tanto en la rúbrica del artículo como en su primer apartado⁴³. Sin embargo, el artículo 79.1) de la LGT de 1963 no mencionada dicha exigencia, lo que obligo a determinarlo a los Tribunales ordinarios. Asimismo, también es necesario que se produzca una falta de ingreso, hecho que es considerado un elemento objetivo esencial⁴⁴.

⁴¹ BERBEROFF AYUDA, D. y AAVV: Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias, ob. cit., pág. 535.

⁴² ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SÁNCHE, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág.115.

⁴³ AGUALLO AVILÉS, A. y BUENO GALLARDO, E.: “Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 132/2009, pág. 10.

⁴⁴ AGUALLO AVILÉS, A. y BUENO GALLARDO, E.: “Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria”, ob. cit., pág. 11.

Antes de la reforma de la LGT del 2003, esta acción se tipificaba en el art. 79 de la LGT 1963⁴⁵. Es cierto, que si se contempla el artículo de la norma modificada, cabe la posibilidad de hallar diversas diferencias entre él y el precepto actual, sobre todo en cuanto a su estructura y contenido, pero la gran mayoría se debe a que la LGT de 1963 dedicaba un solo capítulo a las infracciones y sanciones tributarias⁴⁶. Además, en los preceptos no se recogían conjuntamente la conducta identificada como una infracción y la sanción que se imponía al autor de esta, sino que las acciones que conllevaban una infracción, eran definidas en la sección primera del capítulo IV del Título II, mientras que las sanciones aparecían determinadas en la sección segunda de ese mismo capítulo. Luego, el trato que se hacía anteriormente a la legislación actual, consistía en la separación de las infracciones y sus sanciones.

Sin embargo, este primer apartado no solo define la conducta que el legislador considera objeto de sanción, sino que también adelanta que dicha conducta puede ser calificada siguiendo lo establecido en el art. 184.1 de esta ley como leve, grave o muy grave, y que, además, la sanción impuesta corresponderá con la cuantía dejada de ingresar⁴⁷.

Asimismo, el texto normativo muestra dos excepciones, luego, dos conductas en él mencionadas que no se reconocerán como infracciones.

La primera de ellas se encuentra relacionada con el artículo 27 LGT. Este precepto se encarga de regular la autoliquidación extemporánea sin requerimiento Administrativo previo, es decir, aquellos supuestos en los que el obligado tributario ejecuta su deber de autoliquidación tras la finalización del plazo impuesto por la ley, pero antes de que la Administración se lo solicite. En estos casos, la voluntariedad es premiada con la imposición del recargo, al que deberá hacer frente dicho ciudadano, y con la exclusión de la sanción⁴⁸.

En la segunda, en cambio, sí que se lleva a cabo la autoliquidación en el plazo correspondiente, pero no el ingreso de la deuda. Por ello, el precepto menciona al artículo

⁴⁵ ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SÁNCHE, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág.113.

⁴⁶ CALVO ORTEGA, RAFAEL: *Comentarios a la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 806.

⁴⁷ GOMÉZ-MORUELO CASTEDO, C.: *Ley General Tributaria*, LA LEY, 2004, pág. 740.

⁴⁸ BERBEROFF AYUDA, DIMITRY y AAVV: *Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias*, ob. cit., pág. 534.

161.1.b) LGT, ya que la consecuencia de esta conducta consiste en la apertura del procedimiento de apremio⁴⁹.

Por ello, se puede afirmar que el origen de que el ordenamiento considere que estas acciones tienen la denominación de infracción tributaria, se encuentra en el incumplimiento del deber del obligado tributario consistente en llevar a cabo la autoliquidación en aquellos tributos en los que es necesaria, y no la mera falta de ingreso. Su justificación se halla en lo anteriormente expuesto, ya que el ingreso posterior, pero previo a un requerimiento de la Administración, y la autoliquidación correcta dentro de plazo junto con la falta de ingreso en el plazo establecido, conllevan una actuación de la Administración que se basa en la imposición de los recargos del art. 27 y en la apertura del procedimiento de apremio del art. 161 b), pero no en la imposición de una sanción⁵⁰.

A continuación, en los siguientes tres apartados, el legislador muestra y describe las conductas que van a ser clasificadas como leves, graves y muy graves.

Se entenderá que el obligado tributario ha cometido una infracción leve, cuando la base de la sanción sea igual o inferior a 3.000 €. En el caso, de que dicho importe sea mayor, la inexistencia de ocultación conllevará el mantenimiento de esta conducta como infracción leve. Sin embargo, se dejará de prestar atención al importe de la cuantía y no se tipificará como infracción leve, en el momento en el que la conducta, venga acompañada de hechos, en los que se empleen diferentes documentos falsos aunque no puedan denominarse medios fraudulentos, se produzca una incidencia de más del 10% de la base de la sanción por la incorrecta ejecución de la obligación contable consistente en la llevanza de los libros, o se dejen de ingresar las retenciones debidas.

Luego, el artículo que es objeto de análisis determina claramente cuáles son los comportamientos que se han de dar para que la Administración Pública considere que la conducta ha dejado de ser una infracción leve.

⁴⁹ BERBEROFF AYUDA, DIMITRY y AAVV: Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias, ob. cit., pág. 535.

⁵⁰ ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SÁNCHE, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág.113 y 114.

El legislador menciona en varias ocasiones la figura de la ocultación, pero su presencia no determina la calificación de la conducta como grave, ya que no siempre que en el hecho infractor se emplea esta figura, la infracción es considerada grave⁵¹.

Tal y como manifiesta el Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, Dimitry Berberoff Ayuda, además del resto de magistrados que participaron en la tarea de comentar la actual LGT, el mero hecho de que una sola factura falsa determine que la conducta sea calificada como grave “*pone en cierto peligro a los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad*”, debido a que comparándolo con el artículo 184.3, para que se entienda que una conducta haya sido desarrollada mediante medios fraudulentos y, por lo tanto, se le otorgue el carácter de grave o muy grave, deben producirse conductas más severas y duraderas que una sola factura falsa⁵².

Sin embargo, en mi opinión, no se pone en peligro uno de los mencionados principios, debido a que la norma informa claramente de cuáles son las conductas que van a producir un agravamiento en la identificación de la conducta eliminando la inseguridad jurídica que podía ser alegada por el obligado tributario. Asimismo, tal y como dice el magistrado sí que puede darse un cierto peligro en cuanto al principio de proporcionalidad, ya que una conducta que está representada por una sola factura falsa tiene unos efectos mucho más severos, que unas conductas tan severas como las recogidas en el art. 184.3.

Al final de cada uno de los apartados, donde se califica a una conducta, relacionada con la conducta base del primer precepto, de leve, grave o muy grave, se determina cuál será la sanción correspondiente mediante lo que se denomina “*la base de la sanción*”. Esta cuestión no solo nos permitirá, como ya se ha dicho, calcular la sanción que se impondrá al autor, sino también servirá como modo de calificación de la infracción⁵³. En el primer caso, que se ha analizado, es decir, en relación con la infracción leve, la pena pecuniaria tendrá un importe del 50 por ciento.

⁵¹ AGUALLO AVILÉS, A. y BUENO GALLARDO, E.: “Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria”, ob. cit., pág. 28.

⁵² BERBEROFF AYUDA, DIMITRY y AAVV: Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias, ob. cit., pág. 535.

⁵³ ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SÁNCHE, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 115.

Al contemplar la norma tributaria se puede llegar a la conclusión de que el apartado dos y el apartado tres del artículo 191 LGT comparten ciertas similitudes, luego, a continuación solo se hará referencia a las diferencias que en él he percibido.

Mientras en los baremos empleados para determinar que una infracción es leve, es decir, la base de la sanción, rondan entre cero y 3.000€, en el caso de la infracción grave ha de superar esta última cantidad, además, de existir ocultación, elemento que se analizará posteriormente y cuya inexistencia es clave para otorgar levedad a la infracción en el segundo de los apartados.

En cambio, en este apartado también se menciona una serie de supuestos en los que independientemente de la cuantía se considerará que la infracción es grave. Todos ellos parten de los mismos hechos que los del apartado anterior, pero con matices.

En el primer caso, es necesario que la conducta no se haya desarrollado mediante un medio fraudulento, a diferencia de en el 2.a) en el que su utilización es irrelevante a la hora de excluir el carácter de leve de la conducta.

En el 3.b) a diferencia de en el 2.b), los efectos de un incorrecto desarrollo de las obligaciones contables deberá ser mayor, por lo que se aumentan los márgenes y se establece que la incidencia ha de encontrarse entre el 10 y el 50 por ciento de la base de la sanción.

Sin embargo, a diferencia de las letras anteriores, en la letra c) del apartado tres no hay un agravante de la conducta, sino todo lo contrario, debido a que serán considerados graves aquellos supuestos en los que la cantidad dejada de ingresar o no retenida sea inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción, mientras que en la misma letra del apartado dos no se fija ningún margen. Tal y como ya se ha comentado, en este apartado se puede contemplar como la ocultación no es un criterio determinante, aunque sí relevante para la calificación de la infracción como grave⁵⁴.

Ese agravante se vuelve a observar cuando el legislador dispone cuál será la sanción aparejada a las infracciones graves, ya que en este caso será del 50 al 100 %, mínimo que podrá sufrir variaciones si la Administración entiende que hay reiteración y perjuicio económico para la Hacienda Pública, de acuerdo con lo establecido en el artículo 187.1.a) y b) LGT.

⁵⁴ AGUALLO AVILÉS, A. y BUENO GALLARDO, E.: “Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria”, ob. cit., pág. 29.

Luego, mi pregunta es, si el apartado dos determina qué conductas no son leves y dichos comportamientos son de una menor importancia o tienen unos efectos menos gravosos que los del apartado tres, los cuales determinan la calificación de grave de una infracción, ¿qué calificación se puede dar a los hechos recogidos en el apartado dos?

Si se considera que cada uno de los caracteres de la infracción es un escalón, dentro del correspondiente a la infracción leve estarían, indudablemente, aquellos supuestos en los que la base de la sanción fuera igual o inferior a 3.000 € y, en el caso de ser superior, no haya ocultación. El segundo escalón perteneciente a la infracción grave lo ocuparían aquellas situaciones en las que la cuantía anteriormente mencionada fuera superior a 3.000 € y hubiera ocultación o se hubieran producido unos determinados hechos ya mencionados. Por lo tanto, ¿en qué escalón se encontrarían las conductas del art. 191.2. a), b) y c)? ¿Es suficiente que el legislador emplee la expresión “no será leve” o debería matizarlo más? ¿Esto implicaría un peligro para el principio de seguridad jurídica?

Las conductas recogidas en las letras del apartado dos serán, tal y como dicho apartado expresa, calificadas de graves o muy graves. Su determinación se llevará a cabo en los posteriores apartados del artículo. Luego, en mi opinión no considero que se viole el principio de seguridad jurídica, ya que no solo determina aquellas situaciones que constituirán una infracción grave o muy grave en los apartados tres y cuatro, sino que, además, la norma informa y previene de esta circunstancia en el apartado dos. Por lo que, precisa en gran medida esta cuestión, más de lo necesario, debido a que con la simple descripción en los apartados tres y cuatro hubiera sido suficiente.

Posteriormente, tras analizar el cuarto apartado, se observará que la letra c) no plantea ninguna duda, ya que el legislador se encarga de aclararlo a lo largo del artículo 191, aunque al principio de este se perciba todo lo contrario. Luego, en relación con las retenciones e ingresos a cuenta, el legislador ha introducido matices en el resto de apartados del artículo. Pero, en relación con las letras a) y b), considero que plantean cierta inseguridad jurídica.

En el apartado dos, la letra a) emplea la misma expresión que en el apartado cuatro de este artículo “aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento”, mientras que en el apartado tres a la hora de analizar las infracciones graves se utiliza la frase “sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento”.

La letra b, en cambio, plantea menos dudas que la letra a), debido a que ocurre lo mismo que con la letra c), es decir, los matices se hallan a lo largo del desarrollo del artículo.

Sin embargo, mientras se aclara que la incidencia de un ejercicio incorrecto del deber contable de la llevanza de los libros ha de encontrarse entre un 10 y 100% para que sea considerada grave o muy grave, estableciendo el punto de inflexión entre estas calificaciones en el 50%, ¿la incidencia inferior a un 10% se considerará leve o no será ni siquiera una infracción?

La regulación de la infracción muy grave es desarrollada por el apartado cuatro, que establece como elemento fundamental el empleo de medios fraudulentos, luego, a cualquier conducta en la que intervengan medios fraudulentos se la otorgará esta calificación.

Posteriormente, la LGT en el apartado cuatro aclara que se encontraran dentro de esta calificación, aunque no se hayan empleado medios fraudulentos, aquellas situaciones en las que “*se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción*”. Por lo tanto, la letra c del apartado 2 es precisada por la letra c del apartado tres y, también, por el cuatro. Es por ello que, como se ha dicho anteriormente, esta redacción no supone inseguridad jurídica, ya que la norma determina claramente que elementos de la conducta conllevarán su consideración como grave y muy grave.

Como es habitual, la sanción se va agravando proporcionalmente a la agravación de la calificación de la conducta, por lo que, en este supuesto, el importe de la multa pecuniaria será del 100 al 150 %, pudiendo aplicar una variación en el mínimo en aquellos casos en los que haya reiteración y perjuicio económico para la Hacienda Pública, atendiendo al art. 187.1.a) y b).

En el apartado cinco del artículo 191 se describe un supuesto en el que el obligado tributario ha realizado una autoliquidación de la cual ha obtenido una devolución, pero tras la posterior revisión de la Administración, se ha declarado que dicha devolución no es conforme a derecho, ya que el obligado tributario debería haber declarado e ingresado una determinada cuantía monetaria. Dicho importe estará formado tanto por la cantidad no ingresada, como la devolución.

Como consecuencia de la aplicación del art. 187.1.b) LGT, la Administración entiende que esta conducta conlleva un perjuicio económico a la Hacienda Pública del 100%, lo que implica que sea calificada como grave o muy grave y se amplíe el mínimo de la sanción en un 25%.

En relación con esta infracción, hay ciertos problemas de interpretación sobre un determinado supuesto que consiste en el ingreso posterior a la finalización del plazo establecido en las normas, pero sin acogerse al régimen del art. 27 de esta ley. En conclusión y con el objetivo de solucionar las dificultades interpretativas que pueden darse, el legislador, en el apartado seis de este artículo, ha declarado que la conducta anteriormente comentada se calificará como una infracción leve⁵⁵.

A lo largo de todo el artículo 191, se mencionan en reiteradas ocasiones los términos “ocultación” y “medios fraudulentos”, así que es necesario abordar que es lo que entiende el ordenamiento jurídico por ellos.

3.1.2 Ocultación.

En la exposición de motivos del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (RGRST), se aclara la necesidad, que había previa al desarrollo de esta norma reglamentaria, de redactar y aprobar un nuevo reglamento tras la reforma de la LGT en 2003, debido a que su principal función es el desarrollo, en este caso en materia sancionadora, de todo aquello que se recoja en la norma con rango de ley. Dicha reforma había modificado diversos artículos, así que la adaptación de un reglamento al contenido de los nuevos preceptos era de gran importancia.

Una de las cuestiones en las que se centra el nuevo régimen sancionador es en la ocultación, que es un criterio empleado por la Administración a la hora de calificar las infracciones que suponen un perjuicio económico para la Hacienda Pública. Por lo que, se puede afirmar que existe una estrecha relación entre este elemento y el perjuicio económico a la Hacienda Pública. Luego, la intervención de este criterio, junto con medios fraudulentos o cuasifraudulentos⁵⁶, será tomada en cuenta a la hora de determinar la gravedad de las infracciones, como se ha podido observar al analizar el art. 191 LGT.

La importancia de dicho criterio se puede contemplar en el Informe de la reforma de la LGT. En él se muestra la propuesta de la Comisión de llevar a cabo una “simplificación y unificación de los tipos infractores” que se basen en la ocultación⁵⁷. La idea de la unificación seguirá la propuesta planteada por el Tribunal Supremo, por nuestro Derecho Penal

⁵⁵ BERBEROFF AYUDA, DIMITRY: Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias, ob. cit., pág. 536.

⁵⁶ CALVO ORTEGA, RAFAEL: Comentarios a la Ley General Tributaria, ob. cit., pág. 860.

⁵⁷ Secretaria de Estado de Hacienda: “Informe para la reforma de la ley general tributaria”, ob. cit., pág. 185.

tradicional previo a 1977 y por una Ordenanza Tributaria alemana como ejemplo de derecho comparado, con el objetivo de disminuir los errores, las consecuencias de la remisión a normas reglamentarias y la dispersión y disparidad de los tipos⁵⁸.

Consecuencia de ello es que, de acuerdo con lo expresado por el legislador en la exposición de motivos del RGRST, uno de los caracteres fundamentales del nuevo régimen sancionador impuesto por la LGT de 2003 era la importancia que aportaba el aspecto subjetivo de la infracción. Por ello, la intervención de ocultación en la conducta infractora determinaba que esta fuera calificada de grave.

La LGT define claramente qué es lo que el ordenamiento entiende como ocultación en el art. 184.2. Según el mencionado precepto, se considera que ha habido ocultación en aquellas situaciones en las que *“no se presenten declaración 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 ciento”*. Ahora bien, se producirá ocultación, aunque la Administración sea conocedora de esos datos debido a su transmisión por parte de terceros, requerimientos de información o análisis de los diferentes instrumentos contables, tal y como defiende el art. 4 RGRST. Por lo tanto, el conocimiento de estos datos por parte de la Administración es irrelevante en cuanto a la ocultación⁵⁹.

La base de la sanción de las infracciones de resultado hace referencia a la cantidad dejada de ingresar o al importe de las devoluciones indebidas. Si al menos el 10% de la cuantía de la base de la sanción se debe al empleo de una declaración falsa o inexacta, se considerará que ha concurrido ocultación.

Para calcular dicho porcentaje, se deberá atender a la cuantía ingresada y a la que se debía haber ingresado, es decir, la cantidad correcta. La diferencia entre ellas señalará cuál es el importe que el obligado tributario no ha ingresado o ha falseado. Por último, esta cuantía será comparada con la base de la sanción. El resultado de dicha operación determinará la existencia o no de ocultación⁶⁰.

⁵⁸ Secretaría de Estado de Hacienda: “Informe para la reforma de la ley general tributaria”. Pág. 186.

⁵⁹ CALVO ORTEGA, RAFAEL: Comentarios a la Ley General Tributaria, ob. cit., pág. 861.

⁶⁰ CALVO ORTEGA, RAFAEL: Comentarios a la Ley General Tributaria, ob. cit., pág. 860.

CALVO ORTEGA, recoge claramente el método de cálculo expresado por el legislador en el art. 10 del RGRST. Asimismo, ofrece una fracción, diferenciando tal y como lo hace el precepto, entre tributos con un gravamen fijo y tributos con un gravamen variable.

a) Si el tipo es fijo:

$$I = \frac{CO + (BG \cdot TG)}{CS + (BS \cdot TG)} \cdot 100$$

b) Si es un tributo de tarifa o tipo variable:

$$I = \frac{CO + (BG \cdot TM)}{CS + (BS \cdot TM)} \cdot 100$$

Donde: I = incidencia de la ocultación; CO = cuota o cantidad a ingresar ocultada; BO = base ocultada; TG = tipo de gravamen; CS = cuota o cantidad a ingresar total sancionable; BS = base total sancionable; TM = tipo medio de gravamen.

61

Tras esta explicación, el autor señala que la ocultación no se produce por una errónea aplicación de las operaciones de autoliquidación, sino por la acción del obligado tributario consistente en declarar o manifestar a la Administración los datos necesarios para el cálculo de un tributo. Es decir, el mero hecho de que el sujeto pasivo no comente ciertos datos de especial relevancia o su declaración sea inexacta, produce ocultación. Luego, se está ante una conducta cuyo único autor y responsable es el obligado tributario.

3.1.3 Medios fraudulentos.

Al igual que ocurre con la ocultación, los medios fraudulentos también son mencionados en la exposición de motivos del RGRST. Así que, se pueden señalar cuáles son las similitudes entre el criterio anteriormente expuesto y este.

En primer lugar, como ya se ha comentado, los medios fraudulentos también son un criterio empleado por la Administración a la hora de calificar las infracciones que suponen un perjuicio económico para la Hacienda Pública. Sin embargo, la diferencia con la ocultación radica en que las consecuencias de la existencia de este tipo de medios en la conducta, que conlleva la infracción tributaria, van a ser peores, debido a que provoca que dicha infracción sea calificada de muy grave.

⁶¹ FOTO: CALVO ORTEGA, RAFAEL: Comentarios a la Ley General Tributaria, ob. cit., pág. 860.

Otra de las similitudes se halla en el origen del valor de estos criterios, ya que se emplean debido a que uno de los caracteres fundamentales del nuevo régimen sancionador impuesto por la LGT de 2003 era la importancia que otorgaba el aspecto subjetivo de la infracción.

La definición de estos medios es aportada por el legislador en el artículo 184.3 LGT, es decir, en el apartado siguiente a aquel que se dedica a la ocultación. En él se enumeran tres conductas:

- Las irregularidades que se hallen en los libros, la contabilidad o los registros legalmente establecidos y presenten cierta relevancia.
- La utilización de justificantes o documentos falsos, siempre y cuando su incidencia sea superior al 10% de la base de la sanción. Su cálculo se llevará a cabo tal y como establece el art. 12 del RGRST.
- El empleo de personas físicas o sociedades con el objetivo de otorgar la apariencia de que son los autores de la infracción haciéndoles, por ejemplo, titulares de bienes, derechos o ganancias patrimoniales, con independencia de haber obtenido o no su consentimiento.

Estas conductas solo pueden ser consideradas como medios fraudulentos, si el autor ha actuado con dolo. Luego, el carácter de dolosas es fundamental en este tipo de conductas.

CALVO ORTEGA enumera un elemento relacionado con los medios fraudulentos y que denomina “medios cuasifraudulentos”. Como él mismo aclara, este criterio no está recogido en la ley, y hace alusión a aquellas conductas que presentan ciertas similitudes con las detalladas por el artículo 184.3, pero con la diferencia de que su intensidad es menor. Sin embargo, esto no impide que la norma emplee este criterio para determinar la gravedad de las infracciones de perjuicio económico. Entonces, el empleo de justificantes y documentos falsos cuya incidencia sea inferior o igual al 10% y la errónea llevanza de los libros en una cuantía superior al 10 % de la base de la sanción, provocará el otorgamiento de la consideración de grave a la infracción.

Su mención o enumeración expresa y su explicación en el artículo 184.3, junto con la regulación de los medios fraudulentos, hubiera permitido prescindir de su determinación en los artículos 191, 192 y 193⁶².

⁶² CALVO ORTEGA, RAFAEL: Comentarios a la Ley General Tributaria, ob. cit., pág. 863.

3.2 LA INFRACCIÓN POR INCUMPLIR LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DE FORMA COMPLETA Y CORRECTA DECLARACIONES O DOCUMENTOS NECESARIOS PARA PRACTICAR LIQUIDACIONES (ARTÍCULO 192).

Tras una breve observación del artículo 192 y un considerado conocimiento del precepto que le precede, se contempla la primera diferencia entre ambos. Esta radica en la obligación formal del obligado tributario que acompaña al hecho que la norma castiga como infracción. Luego, mientras el art. 191 describe la conducta infractora relacionada con aquellos tributos cuya obligación por parte del obligado tributario es llevar a cabo su correspondiente autoliquidación, el art. 192 se centra en los tributos sobre aquellos que los obligados tributarios solo tienen el deber de declarar. Cuestión que ya recogía el art. 79 b) de la LGT de 1963 manifestando que “*aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación*”.

Luego es posible afirmar que el artículo 192 sirve para completar la infracción contenida en el artículo 191, ya que ambos preceptos se encargan de una conducta relacionada con la evasión fiscal⁶³, pero cada uno sanciona los tributos y conductas que se producen en ámbitos diferentes, para un control total y riguroso.

Por lo tanto, debido a la importancia de las dos obligaciones tributarias, se ha de explicar en qué consiste cada una de ellas. Pero, previo a ello, se matizarán ciertas cuestiones básicas.

El concepto de declaración tributaria se encuentra descrito en el artículo 119 de la LGT⁶⁴. Sin embargo, aunque no se recoja en dicha definición aportada por el primer apartado, tal y como manifiesta el segundo, este acto administrativo puede desarrollarse tanto de manera oral como de manera escrita o de cualquier manera mediante la cual el obligado tributario aporte información a la Administración. Luego, MENÉNDEZ MORENO considera que una definición de declaración más exacta sería, “*una manifestación fehaciente del obligado tributario dirigida a la Administración, para proporcionar a esta los datos necesarios a efectos de determinar la existencia y, en su caso, la cuantía de una obligación tributaria*”.

⁶³ ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SÁNCHE, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 121.

⁶⁴ MENÉNDEZ MORENO A.: *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, ob. cit., pág. 252.

Una de las cuestiones cuya determinación es de gran importancia es su naturaleza jurídica, ya que no se identifica como un mero acto administrativo, sino que se halla dentro del deber legal del obligado tributario consistente en la colaboración con la Administración⁶⁵.

Los criterios que se emplean son variados desde su forma a través de la que se diferencian las declaraciones verbales, escritas o, incluso, telemáticas, hasta su carácter entre las que se pueden distinguir declaraciones ordinarias, complementarias o sustitutivas. Estas últimas consisten en declaraciones que se llevan a cabo bien durante el plazo establecido en la norma o bien fuera de él y cuyo objetivo es o completar una declaración previa, en este caso se estaría ante declaraciones complementarias, o sustituir una declaración presentada anteriormente, en este supuesto se trataría de declaraciones sustitutivas⁶⁶.

Sin embargo, en relación con este trabajo el criterio fundamental es el basado en su contenido. Gracias a él cabe la posibilidad de tratar de autoliquidaciones y declaraciones simples.

3.2.1 Autoliquidación.

Su regulación se halla en el art. 120 de la LGT y por ellas se entiende “*declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.*”

La redacción que realizó el legislador menciona dos acciones diferentes y obligatorias para el obligado tributario. En primer lugar, la transmisión a la autoridad administrativa de aquellos datos relevantes para la liquidación, incluidos los que tengan carácter informativo. En segundo lugar, la calificación del tributo y el cálculo de la deuda tributaria que ha de ingresar o le han de devolver o compensar.

Por lo que, el acto consiste en la declaración y liquidación por parte del obligado tributario y el posterior ingreso de la cantidad correspondiente.

La autoliquidación no representa un simple acto administrativo, sino que consiste en un deber legal que se impone al obligado tributario como consecuencia de dos motivos

⁶⁵ MENÉNDEZ MORENO A.: *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, ob. cit., pág. 253.

⁶⁶ MENÉNDEZ MORENO A.: *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, ob. cit., pág. 253 y 254.

diferentes: la necesidad de la colaboración por parte de los ciudadanos y el gran número de relaciones tributarias.

Además, La jurisprudencia de la Tercera Sala del Tribunal Supremo entiende que se ha llevado a cabo una autoliquidación, tal y como expresa en una sentencia de dicha sala con fecha del 24 de abril de 2005, *“cuando el contribuyente presenta las declaraciones ante las Oficinas de la Administración Tributaria o ante las Entidades de crédito colaboradoras, expone en ellas el hecho imponible, su cuantificación mediante la determinación de la respectiva base imponible, que también declara, y calcula la obligación tributaria que, normalmente, ingresa simultáneamente a la presentación de las declaraciones, sin intervención o actuación alguna de la Administración tributaria.”*⁶⁷

En el apartado segundo del artículo 120 se aclara mediante el empleo del verbo “poder” la falta de necesidad de una actuación administrativa posterior a la presentación de la autoliquidación. Ahora bien, sí que se llevaran a cabo en aquellos supuestos en los que el resultado de la autoliquidación corresponda con una devolución o una compensación por parte de la Administración⁶⁸.

Sin embargo, el resultado no es definitivo, debido a que la simple presentación de la autoliquidación no la otorga firmeza. Para ello, es necesaria la existencia de un acto administrativo de comprobación. Tras ello, el obligado tributario cuenta con la posibilidad de recurrir dicha autoliquidación.

Asimismo, cabe la posibilidad de que el obligado desee modificar o corregir su autoliquidación. Para ello, y dependiendo de la situación, cuenta con dos posibilidades:

1. De acuerdo con el apartado 3 del art. 120 de la LGT, en aquellos supuestos en los que el obligado tributario no esté satisfecho con la autoliquidación realizada debido a que considera que se ha producido un perjuicio a sus intereses legítimos, es decir, hubiera debido ingresar una menor cantidad o le corresponde una devolución mayor, puede solicitar la incoación de un procedimiento de rectificación.
2. La presentación de una autoliquidación complementaria en aquellos casos en los que el obligado tributario considere que el ingreso que ha realizado es menor o la devolución es mayor a la que le correspondía.

⁶⁷ BERBEROFF AYUDA, DIMITRY: Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias, ob. cit., pág. 310.

⁶⁸ MENÉNDEZ MORENO A.: *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, ob. cit., pág. 253.

Para ello, el obligado tributario solo deberá redactar un escrito donde explique cuáles fueron los errores y circunstancias, de manera que la Administración pueda efectuar las operaciones necesarias para proceder a calcular una nueva liquidación.

El plazo para presentar la solicitud de un proceso de rectificación comienza tras la presentación de la autoliquidación o tras la determinación de la liquidación definitiva por la Administración tributaria. A falta de esta última se atenderá al momento de prescripción de su derecho a liquidarla.

En el primero de los supuestos comentados, el proceso de rectificación obliga a la Administración a devolver el importe en un plazo de seis meses, cuyo incumplimiento provocará la aplicación del interés de demora del art. 26 de la LGT.

3.2.2 Declaración simple.

Su definición se produce por primera vez en la LGT actual. Su principal efecto es otorgar el carácter de exigible a la deuda tributaria tras la realización del hecho imponible.

La liquidación es necesaria a la hora de tributar aquellos tributos que siguen el sistema de liquidación tradicional y en aquellos momentos en los que la Administración tributaria considera que es necesario tras la presentación de una autoliquidación por parte del obligado tributario o en los procedimientos de rectificación⁶⁹.

El artículo 101 de la LGT se encarga de su regulación. La norma entiende por liquidación *“el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria.”*

Es este mismo artículo el que en su apartado dos anuncia la existencia de dos tipos de liquidaciones, provisionales y definitivas.

Las liquidaciones definitivas solo tienen cabida en dos supuestos diferentes y recogidos por la norma, en este caso, por el artículo 101.3. Luego, en los procesos de inspección llevados a cabo por los órganos de inspección de la Administración para la investigación y comprobación de los diferentes elementos que forman parte de la obligación tributaria y en los casos en los que la norma determine, se realizará una liquidación definitiva.

⁶⁹BERBEROFF AYUDA, DIMITRY: Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias, ob. cit., pág. 253.

Sin embargo, el apartado cuarto del artículo que es objeto de estudio recoge ciertos supuestos relacionados con el procedimiento de inspección en los que excepcionalmente la liquidación obtiene un carácter provisional.

Uno de ellos consiste en la imposibilidad de la comprobación definitiva de alguno de los elementos de la obligación tributaria. A pesar de lo impuesto por la norma, el Tribunal Supremo argumenta que debido a la seguridad jurídica que debe existir en el tráfico jurídico y a la mínima incidencia en la esfera privada del obligado como uno de los principios recogidos en el artículo 3.2 de la LGT, las comprobaciones e investigaciones del proceso de inspección han de ser completas y definitivas. Por ello, su desarrollo parcial debe ser excepcional⁷⁰.

Aun así, el apartado recoge dos supuestos más en los que la liquidación será provisional:

- En aquellos casos en los que se siga el procedimiento del artículo 250.2, cuya aplicación se desarrolla en aquellas situaciones en las que los elementos de la obligación tributaria poseen cierto vínculo con indicios de un delito contra la Hacienda pública.
- Cuando se formulen diferentes propuestas en relación con la liquidación de una misma obligación tributaria, es decir, cuando *“el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente”*.

Aunque la liquidación provisional necesite de varios actos para convertirse en una liquidación definitiva, despliega sus efectos jurídicos que son de obligado cumplimiento para el sujeto pasivo, salvo que haya un acuerdo que determine la suspensión cautelar de su ejecución. Sin embargo, se ha de conocer que estos efectos son meramente transitorios, ya que su naturaleza justifica que sean rectificadas por una liquidación definitiva⁷¹.

3.2.3 Descripción del tipo infractor.

El artículo 192 tipifica aquella conducta consistente en el incumplimiento de *“la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados*

⁷⁰ TS 3ª 4-12-13, EDJ 257886.

⁷¹ BERBEROFF AYUDA, DIMITRY: Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias, ob. cit., pág. 254.

con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley”.

Su aplicación es más limitada que la del artículo 191 debido a que se aplica en aquellos tributos que se gestionan mediante el sistema de liquidación y en la actualidad son pocos los tributos que siguen aplicando este modelo de gestión⁷².

No es la primera vez que el ordenamiento jurídico español describe esta acción en un tipo infractor. En la LGT de 1963 ya se recogía esta acción como una infracción tributaria en el artículo 79.b), aunque se empleaba una redacción diferente.

A diferencia de la descripción actual y, por lo tanto, antes de la reforma del 2003 en la redacción de la conducta infractora se podían distinguir claramente tres hechos: la carencia de una presentación de todas aquellas “declaraciones o documentos necesarios” para la liquidación que la Administración podía realizar; la existencia de una presentación tras un requerimiento de la Administración debido a no haber sido presentada dentro del plazo establecido por la ley; y la presentación errónea o incompleta.

Sin embargo, la distinción entre este precepto y el artículo actual no se encuentra en su contenido, sino en la forma empleada por el legislador para determinarlo, debido a que el contenido sigue siendo el mismo. Lo que ocurre es que ambos preceptos emplean una estructura y un método de redacción completamente contrarios. Mientras el artículo 79.b) describe todas aquellas acciones que constituyen una infracción, el artículo 192 describe la obligación que el obligado tributario debe realizar y por la que su incumplimiento genera la infracción. Luego, mientras el artículo 79 hablaba de la “falta de presentación” determinando de manera directa el hecho infractor, el artículo 192 habla de “el incumplimiento de la obligación de presentar” de manera indirecta, utilizando un comportamiento afirmativo y negándolo al principio de la frase.

Ahora bien, como ya se ha dicho el contenido en ambos preceptos recogidos es el mismo. Las obligaciones que antes se recogían en los apartados uno y tres del artículo 79.b) consistentes en la falta de presentación o en la presentación incompleta o incorrecta se hallan

⁷² ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SÁNCHE, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 121.

detalladas actualmente en la primera frase del artículo 192 al aludir al no cumplimiento de la obligación de presentar una declaración completa o correcta.

En cuanto al apartado número dos del artículo 79.b), también se sigue considerando una infracción tributaria, pero, como ya se ha dicho, mediante una redacción diferente, ya que en la actualidad se menciona al artículo 27, igual que al tratar la infracción del artículo 191⁷³.

Este precepto, aunque ya se comentó, elimina la sanción de unas determinadas conductas a las que solo se les impone la satisfacción de un recargo. Dichas conductas consisten en la presentación fuera del plazo debido de una autoliquidación o, en este caso, de una declaración, pero sin previo a un requerimiento de la Administración. Luego, toda aquella conducta que no se encuentre dentro de este supuesto, debido a que sí se ha producido dicho requerimiento por la autoridad tributaria, será tipificada y sancionada por el artículo 192 y no por el artículo 27.

En relación con este hecho pueden producirse dos cosas:

- Si el obligado tributario presenta una declaración completa o una declaración complementaria para añadir la información necesaria que faltaba en la anterior con datos falsos o ciertas inexactitudes, antes de un requerimiento por la Administración, se aplica el artículo 27 LGT y todos los recargos de la forma en la que él lo establece.
- Si el obligado tributario solo corrige una parte de la primera declaración manteniendo ocultos determinados datos, se aplicará el artículo 27 a aquella parte liquidada, mientras que aquellos documentos que continúan ocultos serán objeto del artículo 192. Esto se debe a que una vez presentada la primera declaración sin requerimiento previo y tras la aplicación del artículo 27 de la LGT, la Administración ya es consciente de la situación y realizará una investigación en la que hallará los datos y documentos ocultos, es decir, la causa de la aplicación del artículo 192⁷⁴.

Otra diferencia que se puede encontrar entre ambos preceptos y, ahora sí, en cuanto a su contenido, es la incorporación en la LGT actual de la mención de las obligaciones aduaneras. Luego, la falta de presentación o la presentación incorrecta o incompleta de todos aquellos documentos o declaraciones necesarias será constitutivo de la infracción recogida en el art.

⁷³ AGUALLO AVILÉS, Á. Y BUENO GALLARDO, E.: “Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 132/2009, pág. 53.

⁷⁴AGUALLO AVILÉS, Á. Y BUENO GALLARDO, E.: “Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria”, ob. cit., pág. 55.

192 de la LGT, siempre y cuando el hecho cometido por el autor no sea en realidad una infracción de las contenidas en los artículos 198 o 199 de la LGT. Para ello es necesario que la conducta produzca un perjuicio económico para la Hacienda pública⁷⁵.

Una de las expresiones más importantes dentro de la descripción del tipo es aquella que dice “declaraciones o documentos necesarios”. Su importancia es comprensible debido a que es necesario saber qué se entiende por declaraciones o documentos necesarios, ya que la entrega o falta de un determinado documento, puede constituir una infracción dependiendo de qué documento se trate.

Pero, a pesar de su importancia, no existe ninguna definición o determinación de lo que las autoridades consideran como declaraciones o documentos necesarios. Incluso en el ámbito judicial el concepto es difuso, ya que mientras un órgano considera que estaríamos ante una infracción del artículo 192 cuando el obligado tributario no comunicase a la Administración información que ya estaba en su poder o que ha obtenido gracias a terceros, otro tribunal entiende que no, afectando en gran medida a la seguridad jurídica que es necesaria y fundamental en el tráfico jurídico⁷⁶.

Aunque los artículos 191 y 192 presentan alguna diferencia como el tipo de obligación formal sobre el que versan, es decir, la autoliquidación y declaración de los tributos, que ya ha sido comentada, también presentan varias similitudes relacionadas con la estructura en cuanto a su calificación de leve, grave y muy grave.

Ya se dijo que había dos modos de calificación de las infracciones y uno de ellos se aplicaba en los artículos 191, 192 y 193. Luego, tal y como sucede en el artículo 191 ya estudiado, en el artículo 192 el legislador describe en su apartado uno la conducta base y en los siguientes apartados ha ido incorporando a ella diferentes hechos que son los determinantes de su gravedad.

El apartado dos dispone que se considerará que la infracción es leve en aquellos supuestos en los que la base de la sanción no supere los 3.000 € o, si eso se produce, no exista ocultación. Luego, cabe entender que la existencia de ocultación en aquellos casos en los que la base de la sanción sea igual o inferior a 3.000€ también sean considerados como infracción

⁷⁵ AGUALLO AVILÉS, Á. Y BUENO GALLARDO, E.: “Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria”, ob. cit., pág. 53.

⁷⁶ AGUALLO AVILÉS, Á. y BUENO GALLARDO, E.: “Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria”, ob. cit., pág. 54.

leve⁷⁷. Por lo tanto, se cumple la regla general que defiende que la presencia de ocultación no determina la calificación de las infracciones⁷⁸.

Independientemente de su cuantía, no será leve aquella conducta en la que se hayan empleado diversos documentos falsos, aunque no haya medios fraudulentos o en la que la incidencia producida por el incumplimiento de una obligación contable, como la correcta llevanza de los libros, represente más de un 10 por ciento de la base de la sanción. Una determinación más detallada y exhaustiva de estos hechos en los apartados siguientes aclarará en qué momento se considera que se está ante una infracción grave o muy grave.

Este artículo está formado por cuatro apartados, tras el estudio de los dos primeros, solo falta el análisis del apartado tres, que establece los requisitos que se han de dar para considerar que una conducta constituye una infracción grave, y el apartado cuatro que se encarga de la infracción muy grave.

En cuanto a la calificación de la infracción como grave, se producirá cuando la base de la sanción supere los 3.000€ y haya ocultación. Además, el empleo de documentos y diversos materiales de la misma naturaleza que hayan sido falseados sin que se considere que se haya empleado un medio fraudulento y una incidencia de entre el 10 y 50 por ciento en relación con la base de la sanción por el cumplimiento erróneo del deber contable consistente en la llevanza de libros, también otorga el carácter de grave a la conducta.

En uno de los párrafos anteriores se ha mencionado una regla general que manifiesta que la ocultación no determina la calificación de las infracciones, pero no ocurre lo mismo con los medios fraudulentos, ya que tal y como expresa el apartado cuatro, “la utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave”.

Por último, el apartado cuarto reafirma lo establecido por el apartado tres, luego, toda conducta en la que se haya producido el empleo de medios fraudulentos será calificada como muy grave.

⁷⁷ AGUALLO AVILÉS, Á. y BUENO GALLARDO, E.: “Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria”, ob. cit., pág. 56.

⁷⁸ AGUALLO AVILÉS, Á. y BUENO GALLARDO, E.: “Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria”, ob. cit., pág. 55.

3.2.4 Las sanciones.

Como se ha visto, la base de la sanción es un elemento de gran importancia, ya que gracias a ella en varios casos se determina la gravedad de la infracción, pasando de leve a grave si se comparan los dos primeros apartados.

Para efectuar su cálculo se ha de atender a dos situaciones descritas en el apartado uno y que representan la base de la infracción:

- En aquellos supuestos en los que se ha producido la falta de presentación, la base de la sanción se corresponderá con la totalidad de la liquidación efectuada por la Administración.
- En el caso de que se esté ante una presentación incompleta o incorrecta, la base de la sanción vendrá determinada por la diferencia entre la cuantía resultante de una correcta liquidación y la cantidad declarada por el obligado tributario⁷⁹.

Las sanciones se determinan en cada uno de los apartados del artículo 192, a excepción del primero, luego su precisión se encuentra en los apartados que se encargan de la calificación de las diferentes conductas relacionadas con la infracción base.

En primer lugar, el apartado dos establece que la sanción será una multa proporcional del 50 por cierto.

En segundo lugar, la sanción del apartado dos no solo consiste en una multa monetaria proporcional del 50 al 100 por ciento, sino que además sufrirá agravaciones en base a los criterios de comisión repetida y de perjuicio económico para la Hacienda pública, basándose en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

En tercer lugar, la sanción de la infracción muy grave también se graduará siguiendo los mismos criterios que la sanciona de la infracción grave, con la única diferencia de que la proporción pecuniaria de la multa sea del 100 al 150 por ciento.

3.3 LA INFRACCIÓN POR OBTENER INDEBIDAMENTE DEVOLUCIONES (ARTÍCULO 193).

La LGT de 1963 también se encargaba de regular esta infracción en su artículo 79 c), pero su redacción en la norma actual ha sufrido ciertas modificaciones. Antes el artículo 79 establecía como infracción tributaria el disfrute u obtención indebidos de “beneficios fiscales,

⁷⁹ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SÁNCHE, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 122.

exenciones y desgravaciones o devoluciones”. En la actualidad, se considera innecesario tratar en este artículo los beneficios fiscales, debido a que la consecuencia de obtener un beneficio fiscal consiste en no ingresar una determinada cantidad de dinero, hecho que es objeto de sanción en los artículos 191 y 192, cuando el obligado tributario no contaba con un beneficio fiscal. Luego, el disfrute u obtención de un beneficio fiscal es castigado en el artículo 191 o 192 dependiendo de si se está ante una autoliquidación o una declaración simple. Por ello, actualmente el artículo 193 solo se ocupa de las devoluciones indebidas⁸⁰.

Este artículo, tal y como se ha comentado a la hora de estudiar tanto el artículo 191 como el artículo 192, sigue aquel modo de calificación en el que tras la descripción del hecho que origina la infracción, la suma de ciertos elementos o conductas determina su gravedad, es decir, si la infracción es leve, grave o muy grave. La semejanza entre estos preceptos no solo se percibe en cuanto a la calificación de la infracción, sino también a la hora de agravar la infracción grave y muy grave, ya que en este supuesto siguen empleándose el criterio de comisión reiterada de infracciones o del perjuicio económico⁸¹.

La estructura que emplean los tres preceptos es tan similar, que la única diferencia que cabe encontrarse es la descripción del tipo infractor que efectúa el apartado uno. En este caso, consiste en la obtención de una devolución superior a la que debían haber obtenido o al mero hecho de la devolución cuando el obligado tributario no tenía derecho a ella.

En las primeras páginas del trabajo se enumeraron y comentaron los diferentes elementos que constituían el delito penal, debido a su parecido con el concepto de infracción tributaria. Uno de ellos, y el primero, era la acción, que puede ser tanto un hecho como una omisión. Sin embargo, para que se entienda que se ha producido la comisión de la infracción recogida en el artículo 193 de la LGT es necesario que haya una conducta activa por parte del obligado tributario. Por lo que, no basta con el mero recibimiento de la devolución, sino que ha de darse una conducta que busque dicho objetivo. En el caso de que solo se haya recibido, se deberá devolver a la Hacienda Pública, pero no se considerará una infracción de defraudación por este artículo.

Tras la descripción del hecho base en torno al cual giran el resto de apartados del artículo, el legislador lo califica en leve, grave y muy grave. Los baremos empleados para ello son los

⁸⁰ ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SÁNCHE, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 123.

⁸¹ BERBEROFF AYUDA, DIMITRY: *Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias*, ob. cit., pág. 541.

mismos que son utilizados en los artículos 191 y 192. Luego, se considerará que la infracción es leve en aquellos casos en los que la base de la sanción no supera los 3.000€ o, en el supuesto en el que así sea, no exista ocultación⁸².

El empleo de diversos tipos de documentos falsos o el incumplimiento del deber contable consistente en la llevanza correcta de los libros, su modo de proceder y su incidencia, independientemente de la cuantía, determinarán si la infracción obtiene el carácter de grave o muy grave.

Por ello, se entiende que una conducta constituye una infracción grave cuando el empleo de dichos documentos falsos se lleva a cabo sin la presencia de medios fraudulentos y cuando la incidencia de no cumplir con el deber contable se halle entre un 10 y un 50 por ciento.

Mientras que se expresa claramente en dos apartados diferentes que la presencia de medios fraudulentos en la conducta del obligado tributario siempre determinará el carácter de muy grave de la infracción, no se aprecia a lo largo de todo el artículo que el hecho de que la incidencia del incumplimiento del deber contable se encuentre entre un 50 y un 100 por ciento también le otorgue ese nivel de gravedad a la infracción. Por lo que, cabe la posibilidad de considerar que esta falta y derroche de atención por parte del legislador a dos hechos distintos, demuestra la importancia que poseen los medios fraudulentos en cuanto a la tipificación de una conducta y la inseguridad jurídica que puede provocar esa falta de imprecisión. Sin embargo, aunque el legislador no ha considerado necesario precisar que la incidencia del incumplimiento del deber contable consistente en la llevanza de los libros también determina la gravedad de la acción, no se produce por ello una situación de inseguridad jurídica, debido a que esta conducta se establece como un criterio para señalar dicha gravedad en el artículo 184 de la LGT.

En cuanto a las sanciones, ANÍBARRO PÉREZ Y SESMA SANCHÉZ defienden que ocurre lo mismo que en los artículos ya comentados y que se encargan de regular dos infracciones de evasión fiscal. Por lo que, en el caso de que sea leve, la base de la sanción corresponderá con “una multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento”, si es grave ese porcentaje podría aumentar hasta el 100 por cien y si es muy grave se encontrará entre un 100 y un 150 por ciento.

⁸² ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SÁNCHEZ, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 124.

Una de las diferencias que encontramos entre este pequeño grupo de artículos que siguen el mismo modo de calificación, es decir, entre los artículos 191, 192 y 193, consiste en que los dos primeros hacen una pequeña mención al artículo 27 de la LGT, mientras que el artículo 193 no. Sin embargo, esto no significa que no se pueda llevar a cabo una autoliquidación extemporánea de “*reintegro de devoluciones*”, supuesto en el que se aplicará el artículo 27 de la LGT, sin la imposición de una sanción⁸³.

La regulación de todos y cada uno de los comportamientos que realice o pueda realizar el obligado tributario es tan detallada que este precepto entra en contacto con otros dos. Mientras el artículo 193 se aplicaría a aquellas situaciones en las que el obligado tributario recibe una devolución indebida, el artículo siguiente, que será objeto de análisis posteriormente, castiga aquellos supuestos en los que no se ha consumado la devolución, pero se ha solicitado indebidamente, y, además, el artículo 191.5 entra en contacto en aquellos casos en los que no solo se ha recibido una devolución indebida, sino que, al mismo tiempo, el obligado tributario debería haber ingresado, en vez de haber obtenido.

Además, la relación entre el artículo 191.5 y el artículo 193 se detalla en el primero de ellos al manifestar que “*no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución*”. Luego, en aquellos casos en los que se esté ante una devolución indebida de acuerdo con el artículo 193, no se aplicará el artículo 191.5, respetando claramente el principio non bis in ídem, un principio clásico de la potestad sancionadora que no solo podemos encontrar en el artículo 180 de la LGT, sino también en el artículo 31 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público como principio general y, en el ámbito internacional, en el artículo 4 del Protocolo 7 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales de 4 de noviembre de 1950⁸⁴. Además, el Tribunal Supremo en su sentencia del 26 de marzo de 2007, recuerda la doctrina creada por el Tribunal Constitucional en la sentencia 2/1981, de 30 de enero, en la cual expresa que aunque este principio no se encuentre expresamente

⁸³ ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SÁNCHE, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 124.

⁸⁴ ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SÁNCHE, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 44.

mencionado en los artículos 14 al 30 de la Constitución Española, está íntimamente relacionado con el artículo 25 a la hora de regular el principio de legalidad y tipicidad⁸⁵.

En cuanto al contenido de este principio, el Tribunal Supremo considera que posee una doble dimensión:

- Una dimensión material que impide que un mismo hecho realizado por un mismo sujeto sea castigado varias veces en base al mismo fundamento, con el objetivo de evitar una “*reacción punitiva desproporcionada*”. (STC 154/1990, de 15 de octubre, FJ3; 177/1999, de 11 de octubre, FJ3; y ATC 329/1995, de 11 de diciembre, FJ 2).
- Una dimensión formal que prohíbe la duplicidad de procesos, pero que impone una excepción que consiste en que la potestad sancionadora de la autoridad judicial penal prima sobre la potestad sancionadora de la Administración en aquellos casos en los que el hecho no solo constituya una infracción tributaria, sino también un delito de acuerdo con el Código Penal. (SSTC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3 c); y 229/2003, de 18 de diciembre, FJ3. SSTEDH de 29 de mayo de 2001, en el caso Franz Fischer contra Austria; y de 6 de junio de 2002, en el asunto Sallen contra Austria)⁸⁶.

Por consiguiente, el artículo 180 de la LGT en su apartado uno aclara que no podrá considerarse una infracción independiente aquellos hechos o circunstancias que determinen la gravedad de una infracción. Luego, la incidencia del incumplimiento del deber contable de la correcta llevanza de los libros no podrá castigarse como una infracción independiente, sino que su función se limitara a calificar de leve, grave o muy grave el hecho infractor bien recogido en el artículo 191 o bien en los artículos 192 y 193.

En el apartado siguiente informa sobre la compatibilidad de ciertos artículos que se encargan de la regulación de infracciones tributarias de defraudación, pero debido a que no se trata del artículo 193 será mencionado posteriormente.

Cabe la posibilidad de preguntarse cuál es la causa por la que el artículo 192, cuya estructura es en gran parte idéntica a la del artículo 191, no recoge ninguna mención y, por lo tanto, no castiga el hecho de que se produzca una devolución indebida. La respuesta es sencilla y consiste en que el artículo 192, a diferencia del 191, sanciona ciertas conductas

⁸⁵ BERBEROFF AYUDA, DIMITRY: Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias, ob. cit., pág. 504.

⁸⁶ BERBEROFF AYUDA, DIMITRY: Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias, ob. cit., pág. 506.

relacionadas con la obligación de llevar a cabo una declaración simple por parte del obligado tributario. Luego, en estos supuestos no hay un ingreso de la deuda tributaria, sino una declaración que posteriormente será utilizada por la Administración para realizar una liquidación, por lo que no es posible que haya una devolución. De manera que, no sería útil regular las devoluciones indebidas en este artículo, ya que los hechos que castiga, no pueden realizarse.

3.4 LA INFRACCIÓN POR SOLICITAR INDEBIDAMENTE DEVOLUCIONES, BENEFICIOS O INCENTIVOS FISCALES (ARTÍCULO 194).

En la parte introductoria del epígrafe se explicó los dos tipos de sistemas de calificación que utiliza el legislador. Aquel que consistía en la descripción de la acción a la que se le añadían determinadas circunstancias o elementos que, progresivamente, le otorgan el carácter de leve, grave o muy grave, es el sistema empleado para la regulación de las infracciones contenidas en los artículos 191, 192 y 193, es decir, los preceptos ya analizados. Luego, a partir de este momento se analizarán artículos cuya estructura es diferente a los anteriores, debido a que en ellos se determina expresamente la gravedad del acto en ellos descrito.

Otra de las diferencias entre este artículo y los ya comentados está relacionada con su origen. Mientras que en las explicaciones de los anteriores preceptos se menciona en varias ocasiones el artículo 79 de la LGT de 1963 y se compara su contenido con el de los preceptos actuales, en este caso no ha de efectuarse dicha comparación ni estudio, ya que la infracción contenida en este precepto no tiene un precedente en ese artículo⁸⁷. En cambio, el artículo 78.1.a) de la LGT de 1963, cuyo objeto de regulación eran las infracciones que en aquel momento se consideraban simples, sancionaba aquella conducta que consistía en “*la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas*”, dentro de las cuales se encontraba el hecho que actualmente se sanciona en el artículo 194 de la LGT de 2003.

Sin embargo, su regulación independiente es un hecho actual debido a que antes se hallaba dentro de lo que actualmente constituye el tipo del artículo 199, que se encarga de aquellas infracciones consistentes en la presentación errónea de liquidaciones o

⁸⁷ BERBEROFF AYUDA, DIMITRY, AAVV: Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias, ob. cit., pág. 542.

autoliquidaciones, siempre y cuando no produzcan un perjuicio económico a la Hacienda Pública⁸⁸.

El hecho en este precepto descrito es bastante similar al recogido en el artículo 193, pero en realidad cuenta con una diferencia bastante característica. La conducta del obligado tributario no desencadena ni produce ningún perjuicio económico directo, inmediato ni cierto. Por ello, empleando la terminología penal se habla de “*infracciones de peligro*”, debido a que la infracción castiga la intención del obligado tributario que se caracteriza por obtener un resultado económico beneficioso para sí mismo, sin materializar ese resultado. Luego, se castiga la tentativa.

Tras el estudio de este artículo y el artículo 193 se puede afirmar que ambos preceptos sancionan dos conductas con una estrecha relación y una misma línea conductual. El artículo 193 castiga la fase del resultado, es decir, el final de la conducta, ya que en él se describe una acción que consiste en la obtención de una devolución indebida. Por lo que, ya se ha producido esa devolución. Sin embargo, en el artículo 194 se sanciona la fase de la tentativa, es decir, el comienzo de la conducta, pues la simple solicitud indebida constituye una infracción. Por tanto, es necesario que no se haya producido la devolución⁸⁹.

En mi opinión, esta estrecha relación se justifica con el no conocimiento de que cierta solicitud posee el carácter de indebida, lo que permite que el obligado tributario obtenga la devolución que será calificada como indebida según el artículo 193. Debido a que ya se ha materializado el hecho, se aplicaría el artículo 193, pero se ha de tener en cuenta que sin la solicitud esto no hubiera sido posible.

Este hecho justifica la incompatibilidad entre ambos preceptos, ya que cada uno se aplicara a una fase de la conducta diferente. Si se consigue el resultado y, por lo tanto, se obtiene la devolución se aplicaría el artículo 193, y si no se produce el resultado el artículo objeto de aplicación sería el artículo 194.

Sin embargo, el apartado uno de este precepto no solo describe la acción que ha de llevar a cabo el obligado tributario, sino que además identifica los elementos e instrumentos de los que se ha de valer el obligado para realizar la infracción. De acuerdo con el artículo, estos

⁸⁸ ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SÁNCHE, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 125.

⁸⁹ BERBEROFF AYUDA, DIMITRY, AAVV: *Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias*, ob.cit., pág. 542.

son “la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes”. ANÍBARRO PÉREZ Y SESMA SANCHÉZ consideran que la frase mencionada impone como elemento necesario de la conducta, el dolo, es decir, una intencionalidad por parte del obligado tributario⁹⁰.

El auto 1635/2019 del Tribunal Supremo determina que estos elementos no son un criterio de graduación de la infracción, sino que son parte del tipo⁹¹.

En su redacción aprecio que la infracción se puede realizar a través de dos conductas contrarias, ya que tanto una omisión del deber del obligado como una acción errónea, constituyen la infracción. El magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo Dimitry Berberoff Ayuda y otros consideran que la norma actual posee un carácter sancionador más amplio que el de la anterior LGT de 1963, debido a que la condición abstracta de la definición empleada por el legislador provoca una modificación en la acepción de culpabilidad. Luego, un simple error u omisión en la autoliquidación, independientemente de que el obligado tributario haya actuado de mala o buena fe, puede producir, de acuerdo con el primer apartado de este artículo, una infracción de defraudación calificada como grave y, por lo tanto, conducir a una multa pecuniaria de gran cuantía venido a la proporcionalidad.

De acuerdo con el artículo 180, ya mencionado en este trabajo a la hora de estudiar el principio non bis in ídem, y su apartado tres cabe la posibilidad de que el artículo 194 sea objeto de aplicación junto con el artículo 191, debido a la compatibilidad que expresa el artículo 180 de la LGT, pero sancionándose independientemente. Esta situación se producirá en aquellos casos en los que no solo se carezca del derecho de obtener una devolución, sino además el obligado tributario no ha ingresado la totalidad de la deuda tributaria⁹².

La sanción correspondiente a este tipo tributario corresponde a una multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento.

⁹⁰ ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SÁNCHE, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 125.

⁹¹ <https://www.poderjudicial.es/search/documento/TS/8678714/tributario/20190301>

⁹² ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SÁNCHE, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 125 y 126.

En el segundo apartado del precepto se describe una conducta que se aplicará subsidiariamente y que constituye un concurso ideal de infracciones, debido a su relación y a la primacía que sobre ella poseen los artículos 191, 192, 195 y 194.1⁹³.

En este caso, el hecho descrito es similar al recogido en el apartado uno con la diferencia de que en el apartado dos los objetos de la solicitud son beneficios o incentivos fiscales. Es necesario que el obligado tributario solicite la concesión de dichos beneficios o incentivos fiscales y un posterior acto administrativo que manifieste la conformidad de la Administración tributaria.

Al igual que en el primer apartado del precepto que se está analizando, dicha acción no puede producir un perjuicio a la Hacienda Pública y, además, se caracteriza como una tentativa, no como un resultado, ya que no ha de materializarse el beneficio o incentivo fiscal.

Además, otra de las semejanzas en relación con el primer apartado se encuentra en la intencionalidad del obligado tributario que se expresa en el precepto a la hora de imponer la necesidad de que la acción sea desarrollada a través de la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos⁹⁴.

Se ha de mencionar aquel supuesto en el que el contribuyente es sancionado de acuerdo con los artículos 194.1 y 195.1 debido a una solicitud indebida de devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o por la errónea determinación o acreditación de partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes. Este último hecho será analizado posteriormente cuando se estudie el artículo 195. En el caso descrito, el contribuyente, según el artículo 42 de la LGT, será identificado como un responsable solidario respecto de la sanción impuesta a otro contribuyente como consecuencia de la falta de cumplimiento de su deber de facturación o de la expedición de facturas o documentos con datos falsos, lo que ha provocado una infracción muy grave perteneciente al segundo contribuyente. La acción realizada por el último obligado tributario mencionado se encuentra regulado en los apartados uno y tres del artículo 201 de la LGT⁹⁵.

⁹³ BERBEROFF AYUDA, DIMITRY, AAVV: Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias, ob. cit., pág. 542.

⁹⁴ ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SÁNCHE, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob.cit., pág. 126.

⁹⁵ BERBEROFF AYUDA, DIMITRY, AAVV: Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias, ob. cit., pág. 543.

En este caso, el Tribunal Supremo, en una sentencia del 17 de septiembre de 2020, aclara que no se incurre en una violación del principio non bis in ídem tutelado por el artículo 25.3 de la Constitución Española y determinado en el ámbito tributario por el artículo 180 de la LGT, debido a que daría lugar a un concurso ideal medial de infracciones, como consecuencia de que los preceptos mencionados se basan en un fundamento diferente, además de la protección de intereses distintos que cada uno lleva a cabo⁹⁶.

3.5 LA INFRACCIÓN POR DETERMINAR O ACREDITAR IMPROCEDENTEMENTE PARTIDAS POSITIVAS O NEGATIVAS O CRÉDITOS TRIBUTARIOS APARENTES (ARTÍCULO 195).

Este artículo, objeto de estudio, ha sido regulado por el legislador a lo largo de tres apartados. Los dos primeros párrafos del primero de ellos se encargan de describir las dos acciones que constituyen esta infracción calificada como grave en el tercero de los apartados.

La primera de ellas consiste en la determinación o acreditación “*improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros*”. Ahora bien, la complejidad de esta infracción tributaria obliga a analizar ciertos conceptos antes de entrar en su estudio.

En primer lugar, la diferencia que existe entre las partidas positivas y las negativas, es que estas últimas solo tienen lugar en la base imponible, mientras que las positivas se relacionan con la cuota tributaria⁹⁷.

La base imponible es aquel instrumento exacto, efectivo, singular y obligatorio que se calcula tras la realización del hecho imponible por un determinado obligado tributario⁹⁸. Sobre ella todavía, y en los casos en los que sea posible, no ha recaído ningún tipo de reducción, ya que si no estaríamos ante una base liquidable⁹⁹.

En cuanto a la cuota tributaria, nuestra LGT emplea varios términos a la hora de referirse a ella como por ejemplo “cuota líquida”, “cuota íntegra” y “cuota diferencial”. Se entiende

⁹⁶ BERBEROFF AYUDA, DIMITRY, AAVV: Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias, ob. cit., pág. 543.

⁹⁷ PÉREZ JORDÁ I.: “La exoneración de la responsabilidad tributaria en las infracciones consistentes en la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes, o en la no imputación o imputaciones incorrectas por entidades en régimen de imputación de rentas”, *Gaceta Fiscal*, núm. 406, 2020, pág. 10.

⁹⁸ MENÉNDEZ MORENO A.: *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, ob. cit., pág. 167.

⁹⁹ MENÉNDEZ MORENO A.: *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, ob. cit., pág. 166.

por ella, aquella cantidad monetaria que surge tras la aplicación, sobre una base positiva de un tributo variable, de un determinado tipo de gravamen. Asimismo, tras la lectura del artículo 58 de la LGT, la cuota tributaria se identifica como el primer elemento de la deuda sobre el cual se van añadiendo otros¹⁰⁰.

Las partidas negativas son todo tipo de reducciones que pueden aplicarse sobre la base imponible.¹⁰¹ En el supuesto recogido en el artículo 195 se entiende que el obligado tributario ha aplicado ciertas reducciones indebidas con el objetivo de que la Administración considere que su capacidad económica expresada en la base imponible es menor a la real y, por lo tanto, la deuda tributaria que ha de ingresar también es menor. Esto provoca que en ejercicios posteriores, si el obligado tributario ha obtenido y declarado una base imponible mayor, pueda compensar esas ganancias con las pérdidas declaradas en el ejercicio anterior. Luego, la base imponible durante el primero y puede que también el segundo ejercicio sea menor de lo que correspondía ser, por lo que, en el ejercicio posterior se estaría ante una acción de evasión fiscal.

De acuerdo con la Sentencia de la Sección 2 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León del 29 de septiembre de 2008, quien tiene la obligación de probar, es decir, sobre quien recae la carga de probar si la compensación de partidas negativas se ha efectuado cumpliendo con todos los requisitos es el obligado tributario¹⁰². Luego, es él quien debe motivar que dicha compensación se ha realizado correctamente.

Las partidas positivas se caracterizan porque aquí el obligado tributario declara una cantidad superior a la que debía, con el objetivo de que en el ejercicio siguiente se tenga en cuenta esa cantidad de más, es decir, el remanente de la cantidad declarada y, por lo tanto, la base imponible sea menor. En el supuesto de las infracciones, la cantidad declarada de más no sería real, por lo que, en el ejercicio siguiente, se vería compensada esa cantidad inexistente realmente con la que en ese ejercicio sí que debía existir, produciéndose, como en el supuesto anterior, una acción de evasión fiscal.

¹⁰⁰ MENÉNDEZ MORENO A.: *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, ob. cit., pág. 174 y 175.

¹⁰¹ PÉREZ JORDÁ I.: “La exoneración de la responsabilidad tributaria en las infracciones [...] de imputación de rentas”, ob. cit., pág. 2.

¹⁰² PÉREZ JORDÁ I.: “La exoneración de la responsabilidad tributaria en las infracciones [...] de imputación de rentas”, ob. cit., pág. 10.

En relación con el término “*crédito tributario aparente*”, según ZORNOZA, es un concepto que no se encuentra determinado en nuestro ordenamiento. En cambio, la doctrina considera que hace referencia a determinadas deducciones¹⁰³.

Luego, tal y como ocurre con el artículo 194, en este precepto también se describe una infracción de peligro, ya que se castiga la conducta preparatoria, que no presenta un perjuicio económico para la Hacienda Pública, de una acción posterior que consiste en una conducta de evasión fiscal y que sí produce dicho perjuicio económico¹⁰⁴. Por lo que la antijuricidad se expresa en el momento en el que el obligado tributario presenta la declaración en la que se halla la incorrecta deducción¹⁰⁵, debido a que en el supuesto recogido por este artículo debe haber dos declaraciones, una en la que se produce la acreditación y otra posterior en la que se aplica¹⁰⁶.

Además, se sancionará se haya cometido la posterior conducta de evasión fiscal o no, es decir, independientemente de que se haya conseguido el resultado perseguido¹⁰⁷. Ahora bien, en aquellos supuestos en los que sí se haya cometido las dos conductas, y por ello, las dos infracciones, se estaría ante un concurso de infracciones¹⁰⁸.

En cuanto a la sanción que recoge el precepto, en su apartado tres se hace referencia tanto a la conducta de preparación que se lleva a cabo en la primera de las declaraciones y que es castigada en el tipo, como a la conducta que puede constituir una infracción de otro tipo en declaraciones futuras. En este apartado se aclara que no se producirá una doble sanción, es decir, no habrá una suma de estas, sino que se atenderá a aquella que fuera

¹⁰³ PÉREZ JORDÁ I.: “La exoneración de la responsabilidad tributaria en las infracciones [...] de imputación de rentas”, ob. cit., pág. 2.

¹⁰⁴ PÉREZ JORDÁ I.: “La exoneración de la responsabilidad tributaria en las infracciones [...] de imputación de rentas”, ob. cit., pág. 4.

¹⁰⁵ PÉREZ JORDÁ I.: “La exoneración de la responsabilidad tributaria en las infracciones [...] de imputación de rentas”, ob. cit., pág. 8.

¹⁰⁶ PÉREZ JORDÁ I.: “La exoneración de la responsabilidad tributaria en las infracciones [...] de imputación de rentas”, ob. cit., pág. 12.

¹⁰⁷ ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SÁNCHE, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 127.

¹⁰⁸ PÉREZ JORDÁ I.: “La exoneración de la responsabilidad tributaria en las infracciones [...] de imputación de rentas”, ob. cit., pág. 7.

superior como límite. Luego, si la sanción de la conducta preparatoria es superior, la sanción de la otra conducta quedará subsumida por esta y viceversa¹⁰⁹.

Sin embargo, también cabe la posibilidad de que se aplique de manera independiente la sanción recogida en el artículo 195 cuando el obligado tributario solo haya cometido la acción descrita en el tipo, es decir, la incorrecta determinación o acreditación de determinados elementos con efecto en declaraciones posteriores. Por lo que, se debe mencionar que si como consecuencia de esta conducta, el obligado tributario en la declaración preparatoria se ve obligado a ingresar una cantidad inferior a la correcta, no se estaría ante el tipo del artículo 195, sino ante el del artículo 191 y, por lo tanto, se aplicaría solo la sanción de este precepto¹¹⁰.

En la LGT de 1963, el artículo que recogía el contenido de este precepto y, por lo tanto, castigaba la acción comentada, era el artículo 79.d). Tanto en el periodo de vigor de ese precepto como en la actualidad, la infracción de evasión fiscal que representa al resultado de la infracción contenida en el artículo 195, su autor puede ser tanto el sujeto que ha llevado a cabo la acción “*preparatoria*”, como un sujeto diferente que trata de aprovecharse de dicha acción¹¹¹.

La segunda acción que describe el segundo de los párrafos del primer apartado del artículo consiste en la declaración incorrecta de “*la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un periodo impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendiente de compensación, deducción o aplicación*”.

El informe para la reforma de la Ley General Tributaria manifestaba en el año 2003 la necesidad de que el artículo 195, en ese momento el artículo 79.d), fuera completado. Para ello, era necesario incluir una conducta consistente en que el obligado tributario, basándose en una determinación, realizada por él, de la base o cuota inferior a la debida, se hubiera aplicado una determinada devolución o beneficio fiscal, pero tras la comprobación de la Administración dicha base o cuota debía ser superior y por lo tanto, el beneficio fiscal sobre

¹⁰⁹ PÉREZ JORDÁ I.: “La exoneración de la responsabilidad tributaria en las infracciones [...] de imputación de rentas”, ob. cit., pág. 13.

¹¹⁰ PÉREZ JORDÁ I.: “La exoneración de la responsabilidad tributaria en las infracciones [...] de imputación de rentas”, ob. cit., pág. 13.

¹¹¹ ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA Y SESMA SÁNCHE, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 127.

ella obtenido también sería mayor¹¹². Sin embargo, tras conocer que en este caso se produzca una conducta beneficiosa para el obligado tributario, ya que obtiene un beneficio fiscal mayor al que había obtenido tras su declaración, cabe preguntarse cuál es el motivo por el que dicha acción constituye una infracción. En mi opinión, la respuesta se encuentra en tres cuestiones:

- La primera se refiere a que no se puede olvidar que en primer lugar, el obligado tributario determinó erróneamente la base o cuota.
- La segunda consiste en que, como ya se ha mencionado, este precepto recoge una infracción de peligro, es decir, una infracción en la que es indiferente el resultado que se obtenga. Por lo que, cabe la posibilidad de que el obligado tributario haya recibido un beneficio fiscal en mayor cantidad, debido a la actividad de la Administración, a la obtenida según su determinación.
- Además, la conducta en este precepto sancionada consiste en no producir un perjuicio económico para la Hacienda Pública. Cuestión que se cumple como consecuencia de que la incorrecta determinación de la base o cuota supone una obtención inferior a la debida.

Luego, en este precepto se sanciona el hecho de que el obligado tributario declaro erróneamente determinados elementos.

El legislador en este párrafo hace referencia a los procedimientos de comprobación e investigación, pero sería más correcto hablar de actuaciones de comprobación o investigación¹¹³.

La ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) también sanciona este tipo de conductas en su artículo 170.2.3º, pero su aplicación se producirá cuando el autor de la conducta no tenga la consideración de empresario o profesional establecida en el artículo 5 de esa misma ley. En el caso de que sí posea dicha condición se aplicara el artículo 195 de la LGT¹¹⁴.

En cuanto a la sanción que recoge el precepto en relación con las dos conductas en él tipificadas, se diferencia aquella que se impone a las partidas a compensar en la base

¹¹² Secretaria de Estado de Hacienda: “Informe para la reforma de la ley general tributaria”, ob. cit., pág. 189.

¹¹³ PÉREZ JORDÁ I.: “La exoneración de la responsabilidad tributaria en las infracciones [...] de imputación de rentas”, ob. cit., pág. 15.

¹¹⁴ PÉREZ JORDÁ I.: “La exoneración de la responsabilidad tributaria en las infracciones [...] de imputación de rentas”, ob. cit., pág. 16.

imponible, en este caso será una multa proporcional a un 15 por ciento, y aquellas que tienen como objeto las partidas a deducir en la cuota o créditos tributarios aparentes, en este caso la sanción consistirá en una multa proporcional del 50 por ciento¹¹⁵.

Además de todo lo ya comentado, se ha de mencionar el artículo 179.3 de la LGT que dispone que “*los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquellas*”, sin perjuicio de la aplicación del artículo 27 de la ley.

Por lo tanto, si el obligado tributario de manera voluntaria regularizarse su situación, es decir, subsanase todos los errores que realizó en la determinación o acreditación de determinados elementos, antes de que la Administración hubiera iniciado actuaciones de comprobación e investigación, no será objeto de aplicación ni el artículo 195 ni el artículo 27. La inaplicación del último precepto mencionado se debe a que no se ha producido ningún perjuicio económico, ya que no se ha dejado de ingresar ninguna cantidad¹¹⁶.

3.6 LA INFRACCIÓN EN SUPUESTOS DE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA (ARTÍCULO 206 BIS).

A diferencia de lo que ocurre con el resto de preceptos, este artículo no tiene precedente en la norma debido a que gracias a la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria se incluye y sanciona por vez primera este tipo infractor¹¹⁷. Sin embargo, esto no quiere decir que el establecimiento y regulación de este tipo fuera instantáneo. Todo lo contrario, debido a que hasta su inclusión en la norma se produjo una gran evolución doctrinal.

Todo comenzó con la redacción del artículo 24.3 de la LGT de 1963 tras la reforma practicada por la Ley 25/1995, mediante la que la consecuencia jurídica expresada en el artículo mencionado consistía en la aplicación de la norma que el obligado tributario había

¹¹⁵ BERBEROFF AYUDA, DIMITRY: Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias, ob. cit., pág. 544.

¹¹⁶ PÉREZ JORDÁ I.: “La exoneración de la responsabilidad tributaria en las infracciones [...] de imputación de rentas”, ob. cit., pág. 18.

¹¹⁷ LUCAS DURÁN M.: “El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal”, *Instituto de Estudios Fiscales*, DOC. n.º. 13/2016, pág. 116.

evitado junto a los intereses de demora, excluyendo claramente la imposición de una sanción¹¹⁸.

Posteriormente, la aprobación de la LGT de 2003 manifestó la misma idea que el artículo 24.3 de la LGT de 1963 a través del artículo 15. Sin embargo, aunque estos preceptos impidieran aplicar una sanción a la comisión de una conducta consistente en un fraude de ley, el artículo 16 de esta misma ley era aplicado en diversas situaciones sancionando esta conducta mediante el sistema de simulación¹¹⁹.

La simulación consiste en la contradicción entre la voluntad expresada por el obligado tributario y la voluntad interna. En el apartado uno del artículo 16 se establece que se entenderá realizado el hecho imponible de esa última voluntad. Luego, se aplicará la norma tributaria que se encarga de gravar aquel hecho imponible relacionado con la voluntad interna del obligado tributario. El apartado dos de este precepto declara que esta respuesta solo se desarrollará en el ámbito tributario, siendo necesario en el resto de ámbitos la existencia de una declaración judicial. Por último, su tercer apartado determina que la Administración aplicará tanto los intereses de demora como una sanción¹²⁰.

En cambio, no solo se utilizaba el artículo 16, sino que aquella conducta consistente en lo que se entendía por “abuso en la aplicación de las normas tributarias” podía ser objeto de sanción a través del artículo 185 de la misma ley, el cual recogía una infracción grave¹²¹.

Las críticas doctrinales ante la imposición de una sanción, bien pecuniaria o bien de otra especie, sobre el fraude de ley defendían, tal y como manifestaba en el dictamen núm. 1402/2003 del Consejo de Estado, que podían provocar la creación de un tipo infractor indeterminado que violara o afectase a “*las exigencias del principio de lex certa al que se refiere el artículo 25 de la Constitución*”¹²².

En cambio, la exposición de motivos de la Ley 34/2015 considera que la sanción de este tipo de conductas es necesaria justificándolo mediante la experiencia de 10 años, además de

¹¹⁸ ALMAGRO MARTÍN C.: “Fraude de ley y derecho tributario sancionador”, *R.E.D.S.* núm. 16, pág. 212.

¹¹⁹ LUCAS DURÁN M.: “El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal”, *ob. cit.*, pág. 115.

¹²⁰ MENÉNDEZ MORENO A.: *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, *ob. cit.*, pág. 115 y 116.

¹²¹ ALMAGRO MARTÍN C.: “Fraude de ley y derecho tributario sancionador”, *ob. cit.*, pág. 213.

¹²² LUCAS DURÁN M.: “El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal”, *ob. cit.*, pág. 116.

que el empleo de tipos infractores en los ordenamientos de nuestro entorno era un hecho¹²³. Asimismo, la doble finalidad que se buscaba con la creación de este tipo infractor consistía en la adaptación a la doctrina científica y jurisprudencial que reconocían la voluntad defraudatoria y en la simplificación del cumplimiento del artículo 31 de la Constitución Española que recoge el deber de contribuir de los obligados tributarios¹²⁴.

Sin embargo, tal y como había ocurrido anteriormente, este precepto también fue criticado. El Consejo General del Poder Judicial entendía que se ampliaban en gran medida la facultad de control de la administración y provocaba una disminución de las garantías y derechos del obligado tributario¹²⁵.

Incluso los órganos judiciales han manifestado su opinión que en algunos casos consistía en la defensa de la prohibición de imponer una sanción a este tipo de conductas como, por ejemplo, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2016, recurso 887/2014 o la Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo, la cual negaba la existencia de un ilícito penal o administrativo¹²⁶.

Ahora bien, también se pueden hallar sentencias que apoyen lo contrario, es decir, que defiendan la sanción de este tipo de conductas, como por ejemplo la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003, recurso 3435/2001¹²⁷.

El apartado uno del artículo 206 al describir el tipo infractor recoge los medios a través de los cuales se debe llevar a cabo, en este caso, la acción de “incumplimiento de las obligaciones tributarias”. Dichos instrumentos de los que se ha de servir el obligado tributario son aquellos negocios o actos regulados en el artículo 15 de esta ley. Este precepto se encarga de la regulación de aquellas situaciones en las que se produce un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, es decir, en aquellos supuestos, tal y como identifica el precepto en su apartado uno, en los que el obligado tributario haya evitado de manera total o parcial el desarrollo de un determinado hecho imponible o haya disminuido la base o deuda

¹²³ LUCAS DURÁN M.: “El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal”, ob. cit., pág. 117.

¹²⁴ ALMAGRO MARTÍN C.: “Fraude de ley y derecho tributario sancionador”, ob. cit., pág. 213.

¹²⁵ ALMAGRO MARTÍN C.: “Fraude de ley y derecho tributario sancionador”, ob. cit., pág. 214 y 215.

¹²⁶ ALMAGRO MARTÍN C.: “Fraude de ley y derecho tributario sancionador”, ob. cit., pág. 218.

¹²⁷ ALMAGRO MARTÍN C.: “Fraude de ley y derecho tributario sancionador”, ob. cit., pág. 219.

tributaria a través de actos o negocios, cuya utilización no tenga por objetivo el buscado por el obligado tributario y cuya finalidad sea el ahorro fiscal y la causa de otros negocios.

Luego, es comprensible que no quepa la posibilidad de que se aplique el artículo 179.2, el cual regula la posibilidad de eximir al obligado tributario de su responsabilidad, debido a que es comprensible que no es coherente alegar en estos casos una diligencia debida o una interpretación razonable. Sin embargo, en la práctica sí que cabe la posibilidad de que un contribuyente alegue este precepto, para cuya aplicación es necesario que pruebe su argumento, invirtiéndose la carga. Esta inversión provoca una vulneración del principio de inocencia y del deber de la administración de probar¹²⁸.

Ahora bien, la existencia del ahorro fiscal como requisito para que se produzca un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, ha de venir acompañada, como ya se ha mencionado, del empleo de actos o negocios con un fin diferente al que su causa y razón de ser les otorgan, así pues, con la finalidad que corresponde a la causa y razón de ser de otros negocios, ya que si no es así se identificaría con la figura denominada economías de opción. En cuanto a la causa de los negocios, se ha de acudir al artículo 1274 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil que la identifica como “*la prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra parte; en los remuneratorios, el servicio o beneficio que se remunera, y en los de pura beneficencia, la mera liberalidad del bienhechor*”¹²⁹.

La economía de opción es un instrumento empleado por el legislador que consiste en ofrecer al obligado tributario varias alternativas, que pueden ser elegidas indistintamente por él. A diferencia de lo que ocurre en el conflicto, no se arremete contra las normas tributarias, que en algunas ocasiones recogen expresamente dichas alternativas¹³⁰.

Tras la evolución normativa y las distintas modificaciones ya comentadas, la consecuencia actual establecida en el artículo 15 de la LGT corresponde o bien a la aplicación de la norma que regula los negocios o actos realmente desarrollados por el obligado tributario o bien a supresión de las ventajas fiscales que había recibido, además de los intereses de demora. Sin embargo, en la actualidad esta conducta también puede llevar aparejada una sanción que es

¹²⁸ ALMAGRO MARTÍN C.: “Fraude de ley y derecho tributario sancionador”, ob. cit., pág. 223.

¹²⁹ MENÉNDEZ MORENO A.: *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, ob. cit., pág. 114.

¹³⁰ MENÉNDEZ MORENO A.: *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, ob. cit., pág. 116.

objeto de determinación en el artículo 206 bis en aquellos casos en los que se cumplan los requisitos expuestos en ese mismo precepto¹³¹.

Tras una breve lectura del precepto es posible identificar la necesidad de que exista un criterio administrativo previo y público que se relaciona con el hecho realizado por el obligado tributario mediante una igualdad sustancial. Luego, el legislador no ha dotado de mayor seguridad y determinación a esta conducta, cuestiones de gran importancia y necesidad en el ámbito del derecho sancionador¹³².

En las letras del apartado uno se hace referencia a los hechos o conductas que constituyen el tipo infractor de los artículos que ya han sido objeto de estudio por este trabajo. En la letra a) aparece el tipo descrito en el artículo 191, y en mi opinión también el del artículo 192, ya que en relación con la descripción del hecho que origina la infracción, estos artículos solo se diferencian en el deber de autoliquidar o de presentar una declaración simple. En la letra b) aparece mencionado el tipo del artículo 193, mientras que en las letras c) y d) se encuentran recogidos los hechos tipificados por los artículos 194 y 195 respectivamente. Tras esta aclaración cabe preguntarse qué artículo será objeto de aplicación cuando se den una de estas circunstancias, con el objetivo de aclarar las dudas que puedan surgir, el apartado 5 del artículo 206 nos aporta la solución declarando la incompatibilidad entre este precepto y los mencionados al principio de este párrafo¹³³.

El apartado cuarto de este precepto se encarga de determinar las sanciones que se aplicaran dependiendo del tipo infractor que se lleve a cabo. En caso de que se lleve a cabo lo establecido por las letras a) y b) del apartado uno, identificadas anteriormente con los artículos 191 y 193, la sanción consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento. Estos dos preceptos sancionan conductas que presentan un perjuicio económico para la Hacienda Pública, pero en este caso, su sanción, comparada con la impuesta por estos preceptos en sus diferentes apartados encargados de determinar la gravedad de una conducta, tiene el carácter de leve. Mientras que, en el supuesto de que el obligado tributario realice el tipo descrito en las letras c) y d), correspondiente a los artículos 194 y 195 que no producen un perjuicio económico a la Hacienda Pública, la sanción será una multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento, cantidad que según su propio artículo posee el carácter de

¹³¹ MENÉNDEZ MORENO A.: *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, ob. cit., pág. 115.

¹³² ALMAGRO MARTÍN C.: “Fraude de ley y derecho tributario sancionador”, ob.cit., pág. 220.

¹³³ ALMAGRO MARTÍN C.: “Fraude de ley y derecho tributario sancionador”, ob.cit., pág. 221.

grave¹³⁴. Sin embargo, no se ha de olvidar la posibilidad de aplicar otro tipo de sanciones no pecuniarias recogidas en el artículo 186 de la LGT, siempre y cuando la infracción sea considerada como grave o muy grave, tal y como ocurre en este precepto tras la calificación de grave por su apartado tercero¹³⁵.

En el apartado cuarto de este precepto se recoge la necesidad de la existencia de igualdad sustancial entre el supuesto llevado a cabo por el obligado tributario y el desarrollado en el criterio administrativo previo. Aunque el criterio de la igualdad sustancial ha sido objeto de crítica por su condición de concepto jurídico indeterminado, la inseguridad jurídica que este puede provocar no presenta una gran medida debido a que cabe la posibilidad de ser determinado mediante, en primer lugar, la Administración y aplicadores del derecho, y en último lugar, el poder judicial¹³⁶.

Por último, el apartado seis del artículo 206 hace referencia a la posibilidad de aplicar ciertas reducciones a las sanciones de acuerdo con lo establecido en el artículo 188 de la ley¹³⁷.

¹³⁴ ALMAGRO MARTÍN C.: “Fraude de ley y derecho tributario sancionador”, ob.cit., pág. 222.

¹³⁵ LUCAS DURÁN M.: “El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal”, ob.cit., pág. 118.

¹³⁶ LUCAS DURÁN M.: “El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal”, ob.cit., pág. 120.

¹³⁷ ALMAGRO MARTÍN C.: “Fraude de ley y derecho tributario sancionador”, ob.cit., pág. 222.

4. CONCLUSIONES.

Tras la lectura y el estudio de las infracciones tributarias consistentes en comportamientos de defraudación se pueden destacar las siguientes cuestiones:

- PRIMERA: La potestad sancionadora del ámbito tributario encuentra su fundamento en el *ius puniendi* del Estado. En ella se aplicarán los principios sancionadores del ámbito penal con matices que todavía no han sido aclarados por la jurisprudencia.

La norma tributaria, además de no dar una definición debidamente detallada de lo que se entiende por infracción tributaria, emplea expresiones que no han sido matizadas como, por ejemplo, la expresión “con cualquier grado de negligencia”. Está claro que dentro de ellas sí quedarían incluidas aquellas conductas que se hayan realizado mediante una negligencia grave, pero no se efectúa una limitación en el otro extremo, a saber, la culpa levísima, la cual a mi parecer quedaría excluida de la consideración de infracción tributaria.

Asimismo, el paralelismo entre las infracciones tributarias y los delitos penales no solo permite la aplicación de los principios sancionadores penales en el ámbito administrativo, sino que también permite analizar el concepto de infracciones tributarias extrayendo de él los elementos característicos del delito penal, por lo que, se entiende que es una acción típica, antijurídica y culpable.

El carácter típico (principio de tipicidad) y el carácter antijurídico (principio de legalidad) se han de identificar separadamente, ya que como determina la STS de 20 de diciembre de 1989 el principio de tipicidad se caracteriza como un medio necesario para el desarrollo del principio de legalidad.

Diversas sentencias dividen el principio de legalidad en dos garantías: la material, que impone al legislador la tarea de determinar las infracciones y sanciones que castiga el ordenamiento, y la formal, que impone el uso de la ley para la precisión de los elementos más generales, mientras que el reglamento posee la función de desarrollarlos. Sin embargo, considero que la redacción hecha por el legislador de las infracciones debería ser más detallada, ya que en ella no se manifiesta, por ejemplo, qué infracciones son de defraudación y cuáles no. Por lo que, para determinarlas los

juristas se basan en la producción de un perjuicio económico a la Hacienda Pública. Dicho perjuicio junto con el criterio de comisión reiterada gradúan las infracciones de defraudación analizadas por este trabajo y sancionadas por los artículos 191, 192 y 193 de la LGT.

- SEGUNDA: El cambio de clasificación de las infracciones de defraudación de simples o graves a leves, graves o muy graves encuentra sus motivos en la adaptación al modo clasificatorio administrativo, pero ha provocado otros problemas. Entre ellos, cabe destacar en paradoja de que existen infracciones de carácter leve, cuyas sanciones son de una cuantía y gravedad superior a las de ciertas infracciones de carácter grave.

La graduación de las infracciones se llevará a cabo a través de los criterios de comisión reiterada y perjuicio económico siempre que se esté ante una infracción de resultado como las descritas en los artículos 191, 192 y 193 y siempre que se recoja la posibilidad de su aplicación expresamente.

En relación con el sistema de calificación empleado por el legislador en los artículos analizados, se han de identificar dos grupos diferentes. Los artículos 191, 192 y 193 tipifican la conducta infractora describiéndola en el primer apartado y calificándola en los siguientes según las determinadas circunstancias y figuras que las acompañen, pudiendo ser leves, graves o muy graves dependiendo de dichos elementos. En cambio, los artículos 194, 195 y 206 bis recogen el carácter leve, grave o muy grave de la infracción directamente.

- TERCERA: En artículo 191 tipifica aquellas conductas consistentes en la falta total o parcial de ingresos en el plazo establecido por la norma bien por el obligado tributario que ha realizado un determinado hecho imponible o bien por los miembros de una entidad en atribución de rentas. Es necesaria la prueba de negligencia de los miembros para imponer una sanción, pero su complejidad y la falta de un tipo legal que lo sancione, provoca su impunidad.

El precepto recoge dos exigencias: que dicho tributo se declare a través de un sistema de autoliquidación y que se produzca dicha falta de ingreso.

El ordenamiento menciona dos conductas en las que no se aplicara el artículo 191. La primera consiste en el cumplimiento extemporáneo sin requerimiento administrativo previo regulado en el artículo 27 de la LGT. La segunda se produce tras la presentación de la autoliquidación sin el posterior ingreso, en cuyo caso se iniciará el procedimiento de apremio del artículo 161.1.b) de la LGT. Luego, todas las conductas relacionadas con la falta de declaración, y no la falta de ingreso, quedan limitadas y sancionadas por el ordenamiento.

Tras ello, el precepto califica la conducta en leve, grave o muy grave dependiendo de los componentes que se incluyen en el hecho descrito por el primer párrafo. Mientras el Tribunal Supremo considera que se “*pone en peligro a los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad*” por el hecho de que una simple factura falsa otorgue el carácter de grave o muy grave a la sanción en comparación con el carácter severo de las conductas que proporcionan dicha calificación a un tipo según el artículo 184.3, yo considero que el principio de proporcionalidad puede encontrarse en peligro, pero no el de seguridad jurídica, ya que la norma lo determina claramente.

Además, la gran precisión que ha llevado a cabo el legislador en este precepto se manifiesta en la prevención e información que se hace en el apartado dos sobre aquellas conductas que tendrán el carácter de grave y muy grave, a pesar de su determinación detallada en los apartados posteriores.

En su calificación es de gran relevancia la ocultación y los medios fraudulentos, sobre todo estos últimos, debido a que su presencia determina la calificación de la infracción de muy grave.

- CUARTA: El artículo 192 contiene una conducta similar a la recogida en el artículo 191 con la gran diferencia de que, en este caso, no se trata de tributos que sigan un sistema de gestión basado en la autoliquidación, consistente en la declaración de datos, calificación del tributo y cálculo de la deuda tributaria, sino en una declaración simple.

En este precepto también se emplea la ocultación y los medios fraudulentos como criterios de calificación de la infracción. Además, de la realización del tipo infractor en cuanto a obligaciones aduaneras siempre que se produzca un perjuicio económico.

- QUINTA: El artículo 193 describe aquella conducta consistente en la obtención de una devolución indebida, siempre y cuando se produzca una conducta activa que presente como objetivo dicho resultado, ya que la simple obtención no se considera constitutiva de una infracción de defraudación. En este caso, se deberá devolver a la Hacienda Pública, pero no se considerará una infracción de defraudación.

La presencia de medios fraudulentos siempre determina el carácter de muy grave de la infracción y, aunque el apartado cuarto de este precepto así lo determina, no ocurre lo mismo con el hecho de que la incidencia del incumplimiento del deber contable se encuentre entre un 50 y un 100 por ciento. Luego, cabe la posibilidad de pensar que la no determinación produce una cierta inseguridad jurídica, pero hay que tener en cuenta que la existencia de ese hecho se considera un medio fraudulento de acuerdo con el artículo 184.3, por lo que, no se produce dicha inseguridad.

El principio non bis in ídem con base en nuestra constitución prohíbe sancionar las conductas tipificadas en los artículos 191.5 y 193 conjuntamente, por lo que el citado artículo 191.5 detalla que no se aplicará el artículo 191 cuando la infracción sea sancionable por el artículo 193. El Tribunal Supremo otorga una doble dimensión a este principio entendiendo que impide tanto el castigo en varias ocasiones de un mismo hecho como la duplicidad de procesos, primando el penal sobre el administrativo. EL artículo 180 de la LGT también se encarga de aportar ciertos criterios sobre la compatibilidad de algunos de estos preceptos.

- SEXTA: El artículo 194 tipifica una infracción de peligro, a diferencia de lo que ocurre en los preceptos anteriores que describían una infracción de resultado. Esto se debe a que la conducta consiste en la preparación de un hecho para una futura infracción de resultado, luego se castiga la tentativa, y por lo tanto, no produce un perjuicio económico efectivo para la Hacienda Pública. Dicha infracción de resultado se encuentra descrita en el artículo 193, ya que mantiene una estrecha relación y una misma línea conductual con el tipo descrito en el artículo 194.

La infracción se produce por la mera solicitud, por lo que es necesario que el obligado tributario no haya obtenido la devolución. El hecho de que el artículo 194 sancione la solicitud y el artículo 193 la obtención de la devolución provoca que haya una incompatibilidad entre ambos preceptos.

Esta solicitud se ha de llevar a cabo a través de una serie de elementos e instrumentos, que, de acuerdo con la jurisprudencia, son partes del tipo y no criterios de graduación, lo que afirma la necesidad de que el sujeto infractor actúe a título de dolo.

- SÉPTIMA: El artículo 195 también recoge una infracción de peligro, consistente en la preparación de una posterior infracción que sí presenta un perjuicio económico para la Hacienda Pública y se trata de una conducta de evasión fiscal, en este caso, la contenida en el artículo 191. Por lo que, la conducta del tipo se sancionará independientemente de la comisión de la posterior y buscada conducta de evasión fiscal.

La conducta tipificada consiste en dos acciones diferentes. La primera se basa en la determinación o acreditación incorrecta de partidas negativas o positivas o de créditos tributarios aparentes, cuya validez ha de ser probada por el obligado tributario, tal y como ha manifestado en alguna ocasión el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. La segunda consiste en la determinación incorrecta de varias figuras tributarias, pero tras una posterior comprobación de la Administración se identifica el derecho del obligado tributario de obtener un beneficio mayor al obtenido, por lo que, aunque el ingreso hubiera sido menor o el beneficio mayor al obtenido, la conducta principal fue una incorrecta determinación y, por lo tanto, se sanciona.

- OCTAVA: Por último, el artículo 206 bis es un precepto de nueva incorporación y, por lo tanto, sin precedente alguno a diferencia de lo que ocurría con los anteriores, debido a la controversia que ha generado y que ha provocado el retraso en su incorporación al ordenamiento jurídico.

Se trata, por otra parte, de un tipo infractor de compleja aplicación, por la propia complejidad que encierra la distinción entre el conflicto en la aplicación de la norma y otras figuras afines.

El aspecto más controvertido que ha generado esta infracción es el de si realmente cabe sancionar el fraude de ley tributaria, por la posibilidad de afectar con ello a las exigencias del principio de lex certa al que se refiere el artículo 25 de la Constitución, y al propio hecho de que en el fraude de ley no hay engaño a la Administración Tributaria.

No obstante, también se pueden encontrar argumentos a favor de la tipificación de esta conducta, como el hecho de que no pocas veces estos comportamientos encierran auténticas operaciones de ingeniería fiscal.

BIBLIOGRAFÍA:

- AGUALLO AVILÉS, ÁNGEL y BUENO GALLARDO, ESTHER: “Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 132/2009.
- ALMAGRO MARTÍN, CARMEN: “Fraude de ley y derecho tributario sancionador”, *R.E.D.S.*, núm. 16, Enero-Junio 2020.
- ANÍBARRO PÉREZ, SUSANA y SESMA SÁNCHEZ, BEGOÑA: *Infracciones y sanciones tributarias*, LEX NOVA, 2005.
- BERBEROFF AYUDA, DIMITRY y AAVV: *Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias*, LEFEBVRE, Febrero de 2022.
- DELGADO SANCHO, CARLOS DAVID: “Elementos constitutivos de la infracción tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 139/2011.
- LUCAS DURÁN, MANUEL: “El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal”, *Instituto de Estudios Fiscales*, DOC. nº 13/2016.
- MENÉNDEZ MORENO, ALEJANDRO: *Derecho financiero y tributario. Parte General*, THOMSON REUTERS, 2021.
- PÉREZ JORDÁ, IVAN: “La exoneración de la responsabilidad tributaria en las infracciones consistentes en la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes, o en la no imputación o imputaciones incorrectas por entidades en régimen de rentas”.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA: “Informe sobre el borrador del anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria”, 23 de Octubre de 2002.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA: “Informe para la reforma de la Ley General Tributaria”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Julio 2001.
- SIMÓN ACOSTA, EUGENIO: “La potestad sancionador” *Comentarios a la Ley General Tributaria*, THOMSON REUTERS, 2009.