



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

Análisis de la infracción tributaria regulada en el
artículo 191 de la Ley General Tributaria

Autor/es

Javier Claver Ballarín

Director/es

Joaquín Álvarez Martínez

Facultad de Derecho

Zaragoza, a 29 de mayo de 2024

ÍNDICE

I	ABREVIATURAS UTILIZADAS	4
II	INTRODUCCIÓN DEL TRABAJO.....	4
1.	CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO DE FIN DE GRADO	4
2.	RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS.....	5
3.	METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO.....	5
III	DESARROLLO DEL TRABAJO.....	6
1.	PLANTEAMIENTO DEL TEMA, LA SANCIÓN POR FALTA DE INGRESO DE AUTOLIQUIDACIÓN EN PLAZO, DEL ARTÍCULO 191 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.	6
2.	DESCRIPCIÓN GENERAL DE LOS TIPOS DE INFRACCIONES EXISTENTES EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.....	11
1.1	Incumplimiento de la obligación de declarar	11
2.1	Obtención indebida de devoluciones	12
3.	ANÁLISIS DE LOS APARTADOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 191 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.	13
1.1	Delimitación positiva del tipo.	13
2.1	Delimitación negativa del tipo.....	16
3.1	Graduación y calificación de las infracciones	17
A)	Ocultación.....	19
B)	Medios fraudulentos	25
4.1	Ánalysis del apartado quinto. Supuestos de concurrencia de sanciones tributarias	31
5.1	Ánalysis del apartado sexto. Imposición obligatoria de sanción al no cumplir los requisitos exigidos por el artículo 27.4 de la ley general tributaria	32
IV	CONCLUSIONES DEL TRABAJO	35
V	BIBLIOGRAFÍA	36

VI	ANEXO DE LEGISLACIÓN	37
VII	ANEXO DE JURISPRUDENCIA	38

I ABREVIATURAS UTILIZADAS

LGT - Ley General Tributaria

CE - Constitución Española

CP - Código Penal

IRPF - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

STC – Sentencia del tribunal constitucional

STS – Sentencia del tribunal supremo

STSJ – Sentencia del tribunal de justicia

RGRST – Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario

AEAT – Agencia Tributaria

II INTRODUCCIÓN DEL TRABAJO.

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO DE FIN DE GRADO.

En este trabajo académico, se abordará una descripción y análisis de la infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera de resultar de una autoliquidación, recogida en el artículo 191 de ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Se realizará un examen del supuesto típico y de los criterios de graduación que determinan la gravedad de la infracción.

El objetivo primordial de este estudio, además de explicar la infracción tributaria, es detallar aspectos relevantes, como los criterios de calificación, aparentemente sencillos de interpretar, pero que precisan de un estudio minucioso.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS.

La gestión tributaria constituye un pilar fundamental para el funcionamiento de cualquier estado, ya que a través de ella se obtienen los recursos necesarios para garantizar la suficiencia del gasto público y fomentar el desarrollo de políticas que beneficien a la sociedad. En este contexto, la correcta declaración y pago de impuestos por parte de los contribuyentes forma parte de una obligación esencial.

El ingreso mediante autoliquidación es el medio de gestión más habitual¹ en la recaudación tributaria. Por tanto, la falta de ingreso de los contribuyentes mediante este sistema ya sea de manera voluntaria o involuntaria, implicaría un desajuste fiscal importante afectando así a toda la sociedad. Esta situación conlleva implicaciones legales que requieren un análisis detenido.

3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

El trabajo puede dividirse en dos partes. Primero se plantea una descripción general de los elementos que constituyen una infracción tributaria. Junto a esta presentación, se hace referencia a las infracciones contenidas en la LGT que generan perjuicio económico para la hacienda pública.

La segunda parte, consiste en desgranar el artículo 191 de la LGT punto por punto, describiendo el supuesto de hecho, los criterios de graduación y finalmente los puntos quinto y sexto.

¹ 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*, vol. 132, no. 3 Córdoba, 2009, p 10.

III DESARROLLO DEL TRABAJO.

1. PLANTEAMIENTO DEL TEMA, LA SANCIÓN POR FALTA DE INGRESO DE AUTOLIQUIDACIÓN EN PLAZO, DEL ARTÍCULO 191 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

En España todos los ciudadanos, empresas y administraciones están obligados a la contribución de los gastos públicos según el artículo 31 de la CE.

Los impuestos son el precio a pagar ²por bienes y servicios públicos. Las normas fiscales sirven para asegurar el cumplimiento de los ciudadanos a la contribución del gasto público, en consecuencia, el bien jurídico protegido es el recaudatorio³. Para garantizar dicho cumplimiento la administración pública ha desarrollado un derecho tributario sancionador limitado a las disposiciones constitucionales. Siendo esto así, se debe respetar lo dispuesto en el artículo 25.1 de la CE que establece lo siguiente: «...Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente...».

De este precepto se desprende el tratamiento unitario del derecho sancionador. Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en su sentencia STC 18/1981, de 8 de junio, donde establece que los principios inspiradores del orden penal serán de aplicación en el derecho tributario sancionador. Así se plasma en el artículo 178 de la LGT, donde se recogen los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.

² *Portal Educación Cívico Tributaria. Agencia Tributaria. - ¿Quién paga los impuestos?*

³ MORILLO MÉNDEZ, A, *Tipos infractores vinculados directamente con la lesión del bien jurídico de contribución al sostenimiento de los gastos públicos: un análisis de los artículos 191, 192 y 193 de la Ley General Tributaria 58/2003: Carta tributaria. Monografías.*

De igual forma, la estructura de una infracción tributaria es similar a la del delito en el orden penal⁴. A este respecto el artículo 183 de la LGT define una infracción tributaria como: «...las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley...».

De esta definición puede inferirse que las infracciones tributarias proceden tanto de **acciones**, entendidas como conductas exteriores que infringen una obligación jurídica, como de **omisiones**, que implican la inacción frente a la previa existencia de un deber jurídico de obrar.⁵ La acción u omisión, nunca se presume voluntaria, ya que el instructor del expediente sancionador es el que tiene la obligación de declarar la prueba de los hechos tipificados junto a la acreditación de la culpabilidad del interesado en el proceso.

Las infracciones tributarias deben estar **tipificadas**. Las conductas recogidas en las infracciones deben establecerse en normas con rango de ley, y que éstas prevean las sanciones correspondientes. La infracción no es un mero incumplimiento de un deber tributario, sino un quebrantamiento cualificado que representa un desvalor reconocido por la sociedad y en consecuencia tipificado por el legislador.

Una conducta **antijurídica** implica un comportamiento contrario al precepto jurídico. Así, esta disposición se configura como un elemento más de la infracción tributaria. Sin antijuridicidad no puede haber infracción, pero no todas las conductas antijurídicas son infracciones⁶. El artículo 179.2 de la LGT regula una serie de causas que excepcionan la antijuridicidad de la conducta en supuestos, por ejemplo, de carencia de suficiente capacidad de obrar en el orden tributario o concurrencia de fuerza mayor.

Finalmente, el último elemento esencial de una infracción es la concurrencia de **culpabilidad** en el sujeto, se trata del elemento subjetivo de la infracción en el ámbito

⁴ Artículo 10 del CP «Son delitos las acciones y omisiones dolosas o imprudentes penadas por la ley»

⁵ DELGADO SANCHO, C.D., *Elementos constitutivos de la infracción tributaria: Crónica tributaria*, no. 139, 2011, p 61.

⁶ DELGADO SANCHO, C.D., *Elementos constitutivos de la infracción tributaria: Crónica tributaria*, no. 139, 2011, p 62

tributario. La intensidad con la cual se afecte la conducta reglada determinará el tipo de infracción correspondiente, ya sea leve, grave o muy grave.

El propio artículo 183 de la LGT menciona explícitamente que las acciones u omisiones deberán ser dolosas o culposas en cualquier grado de negligencia. De esta definición podemos diferenciar dos formas de incurrir en culpabilidad, mediante **dolo**, que implica conciencia y voluntad de realizar una conducta tipificada como infracción, y **negligencia**, que exige la omisión del cuidado o precaución requerido, produciendo en consecuencia un resultado prohibido.⁷ La definición que hace el artículo 183 de la LGT incluyendo en el tipo «...cualquier grado de negligencia...», cuestiona si la totalidad de mera culpabilidad, pese a ser leve o levísima es punible.

A esta pregunta ha respondido la jurisprudencia en la STS 146/2004 del 6 de junio de 2008. El tribunal realiza una comparación entre la forma de trato y consideración de la negligencia leve que da la Ley General Tributaria, tanto del 85⁸ como la del 2003⁹.

Por un lado, la ley General Tributaria antigua no consideró que la conducta negligente catalogada como leve o muy leve fuera constitutiva de infracción. En cambio, la actual Ley General Tributaria no hace distinciones respecto al umbral de negligencia requerido para que una conducta sea punible, es decir, la mera negligencia leve o levísima es un elemento más del tipo para determinar la existencia de infracción, otra cosa es la valoración de la intensidad como criterio calificador de infracciones.

Esta evolución legislativa podría observarse en detrimento del contribuyente. La simple inobservancia del tipo tributario sin conocimiento de causa, a ojos de la LGT supone la infracción automática, siempre que se den el resto de los elementos del tipo requeridos.

En consecuencia, si se produce una acción u omisión, típica antijurídica y culpable, ello constituye una infracción, en este caso tributaria. Un matiz por considerar es la carga de

⁷ DELGADO SANCHO, C.D., *Elementos constitutivos de la infracción tributaria: Crónica tributaria*, no. 139, 2011, p 69

⁸ Ley General tributaria 10/1985 de 26 de abril

⁹ Ley General tributaria 58/2003, de 17 de diciembre

prueba de la culpabilidad del sujeto infractor. La misma STS 146/2004 del 6 de junio de 2008, establece la obligación que tiene la administración tributaria de probar la culpabilidad del presunto infractor. Adicionalmente el tribunal enumera una serie de requisitos que la administración deberá cumplir para declarar probada dicha culpabilidad. En síntesis, se requiere de motivación del órgano instructor para declarar probada dicha culpabilidad. El juicio debe ser resultado de la constatación de hechos probados, no basta con la mera cita de preceptos legales¹⁰, de lo contrario se vulneraría el derecho a la presunción de inocencia y defensa del imputado.

Este deber de motivación extra es requerido en primer lugar, por la constitución, como disponen los artículos 1.1 y 103.1 de la CE. También se plasma en el artículo 3.1 de la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público.

En segundo lugar, al ser la Administración tributaria la encargada en exclusiva de imposición de sanciones tributarias deberá de extremar sus motivaciones. En caso de impugnación, el resto de órganos jurisdiccionales solo podrán valorar si la actuación fue conforme a la ley, sin poder editar una motivación insuficiente. De ello se deduce que una motivación pobre, además de vulnerar los artículos mencionados anteriores, también supondría un déficit en la celeridad y eficiencia que se presume al funcionamiento de la administración pública.

Para introducir el tema principal de mi trabajo se realizará una breve exposición inicial del artículo 191 de la LGT.

¹⁰ ¹⁰ DELGADO SANCHO, C.D., *Elementos constitutivos de la infracción tributaria: Crónica tributaria*, no. 139, 2011, p 70.

El precepto se puede dividir en dos. En primer lugar, identificamos la **conducta típica**: La falta de ingreso en plazo de una cantidad que debiera de resultar de una autoliquidación. Esta situación tiene dos excepciones, la regularización espontánea pero extemporánea¹¹ de la cantidad exigida siempre que no haya requerimiento previo de la administración, regulado en el art 27 de la LGT. Por otra parte, la segunda excepción tiene lugar cuando el obligado tributario presenta la declaración a tiempo sin el ingreso adeudado correspondiente, que se reclamará ya en periodo ejecutivo. Además, el artículo precisa una serie de sujetos como socios, herederos o comuneros igualmente obligados y adheridos a la posibilidad de la comisión de la infracción.

En segundo lugar, encontramos la clasificación de los **criterios de graduación** de la infracción, ordenado desde leve, grave o muy grave. En el artículo 191, los criterios a valorar son la cuantía de la base de la sanción, la ocultación y el uso de medios fraudulentos. Siendo esto así, no son los únicos a tener en cuenta. Existen otros criterios que tienen vocación de proyectarse sobre el conjunto de la legislación tributaria, presentes en otro tipo de infracciones. Entre otros, destaco: La comisión repetida de infracciones tributarias, el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación y el acuerdo o conformidad del interesado.

Antes de pasar a un análisis detenido de la infracción del artículo 191, es recomendable analizar el resto de infracciones tributarias contenidas en la LGT. Delimitar el supuesto de hecho de cada infracción, permite evitar confusiones a la hora de analizar conductas típicas similares entre preceptos. De tal forma, podemos centrar la atención exclusivamente en clave de la infracción por falta de ingreso.

¹¹AGUALLO 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*, vol. 132, no. 3 Córdoba, 2009, p 15

2. DESCRIPCIÓN GENERAL DE LOS TIPOS DE INFRACCIONES EXISTENTES EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

La LGT recoge una gran variedad de infracciones tributarias distribuidas desde el artículo 191 hasta el 206. Las infracciones, 191, 192 y 193 de la LGT tienen la misma naturaleza, como dispone el artículo 187.1 a) de la misma ley. Según Simón Acosta¹², estas infracciones se consideran «...de resultado...», que causan perjuicio económico a la hacienda pública. Son éstas las infracciones que voy a analizar, al guardar mayor relación con la infracción objeto de este trabajo, la contenida en el artículo 191 de la LGT.

Además de estas tres infracciones, existen otras que no producen un daño directo a la administración tributaria, distintas a las anteriores, pero compartiendo la misma naturaleza entre ellas. Una vez más, Simón Acosta¹³ las califica como «...infracciones de peligro...». Estas infracciones se encuentran reguladas en los artículos 194, 195, 196, 197, 198, 199, 200, 201, 202, 203, 204, 205 y 206 de la LGT.

1.1 Incumplimiento de la obligación de declarar

Una infracción tributaria que contempla la LGT es la relativa al incumplimiento de la obligación de declaración. El artículo 192 tipifica la infracción por no presentar de forma correcta o completa las declaraciones cuando la administración tributaria deba practicar la correspondiente liquidación. Por consiguiente, la conducta típica es dejar de presentar las correspondientes declaraciones o documentos, ya sea al presentarlos de forma incompleta o incorrecta. Por otro lado, el 192.1 de la LGT hace referencia a la situación en la cual no se regulariza conforme al artículo 27, es decir, cuando la administración ya ha realizado un requerimiento de regularización, posterior al plazo de periodo voluntario.

El segundo elemento del tipo, en primer lugar, es el procedimiento por el cual se gestiona el tributo. El tipo del artículo 192 de la LGT incluye todos los tributos que no se exijan

¹² SIMÓN ACOSTA, E, *La potestad sancionadora*, Civitas Thomson Reuters 2009

¹³ SIMÓN ACOSTA, E, *La potestad sancionadora*, Civitas Thomson Reuters 2009

por el procedimiento de autoliquidación, siendo ésta la principal diferencia respecto al artículo 191 de la LGT.

En segundo lugar, también se requiere que la conducta descrita en el tipo anteriormente produzca un perjuicio económico para la hacienda pública, de lo contrario nos encontraríamos ante las infracciones reguladas en los artículos 198 o 199 de la LGT.¹⁴

Respecto a la cuantía, la base de esta sanción de la infracción será la cantidad que falta de ingresar como consecuencia de la falta presentación de la declaración o de las omisiones o falsedades incurridas.¹⁵ La infracción se calificará como leve, grave o muy grave atendiendo a los mismos criterios con los cuales se califica la infracción del 191 de la LGT, que posteriormente explicaré.

2.1 Obtención indebida de devoluciones

La obtención indebida mediante devoluciones es la conducta tipificada en la infracción del artículo 193 de la LGT.

Anteriormente, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria en el artículo 79 c) regulaba como conducta típica la consecuencia de obtener un beneficio fiscal como elemento del tipo. En cambio, en la actual LGT se ha suprimido ese supuesto. El beneficio fiscal podría derivar de una falta de ingreso de una cantidad de dinero, supuesto de hecho ya regulado en los artículos 191 y 192 de la LGT, dependiendo de si se trata de una autoliquidación o una declaración simple. Por esta razón, hoy el artículo 193 solo regula las devoluciones indebidas.

¹⁴ 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*, vol. 132, no. 3 Córdoba, 2009, p 46

¹⁵ SIMÓN ACOSTA, E, *La potestad sancionadora*, Civitas Thomson Reuters 2009

La estructura de este artículo es muy similar a los anteriores 191 y 192. Los criterios de graduación de la infracción también resultan similares.

En otro orden de cosas, la infracción de obtención de devoluciones requiere de una conducta dolosa o negligente del infractor que produzca sospechas a la administración tributaria.¹⁶ El recibimiento de la devolución no es causa suficiente para que se produzca el supuesto de hecho. La base de la sanción serán las cantidades indebidamente devueltas. Esta infracción es similar a la tipificada en el artículo 194 de la LGT de cuya redacción se puede inferir que se castiga la solicitud de devoluciones indebidas. En cambio, la infracción del artículo 193 regula la obtención propiamente de una devolución y no su solicitud.

El artículo 191.5 de la LGT regula la no sancionabilidad en supuestos de concurrencia entre las infracciones del 191 y 193. Este apartado será desarrollado con posterioridad.

3. ANÁLISIS DE LOS APARTADOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 191 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

1.1 Delimitación positiva del tipo.

El artículo 191.1 de la LGT establece como infracción tributaria **dejar de ingresar en plazo la totalidad o parte** de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta **autoliquidación** del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de la LGT o se pueda aplicar el artículo 161.1.b) de la LGT.

De este precepto podemos delimitar cuales son los elementos clave regulados en la infracción. En primer lugar, tenemos la propia conducta, la falta de ingreso que necesariamente deriva de una autoliquidación. La falta de ingreso supondrá infracción

¹⁶ SIMÓN ACOSTA, E, *La potestad sancionadora*, Civitas Thomson Reuters 2009

solo cuando el supuesto comprenda tributos gestionados mediante autoliquidación, sistema regulado en el artículo 120 de la LGT. Por consiguiente, es el propio obligado tributario quien debe de realizar el cálculo de las cantidades a ingresar, aportar los documentos e información requerida y finalmente abona la cantidad resultante.

En segundo lugar, el precepto menciona la falta de ingreso total o parcial de la deuda. La infracción se comete aún si la cantidad restante por ingresar es pequeña en comparación a la ya abonada. Esta circunstancia podría valorarse como injusta, ya que una pequeña porción dejada de ingresar implica la comisión de una infracción tributaria. Considero que la ley en este sentido es razonable, al tener como base de la sanción únicamente la cantidad dejada de ingresar. Además, el legislador tiene en cuenta la proporcionalidad del daño que supone la falta de ingreso de una cantidad menor, no suponiendo un gran perjuicio económico para la hacienda pública. Siendo esto así, el legislador, como criterio de calificación ubicado en la infracción por falta de ingreso, ha establecido que las cantidades dejadas de ingresar menores a 3.000€ constituirán una infracción leve, siempre que no se utilicen medios ocultos, suponiendo así únicamente multa pecuniaria del 50% sobre la base de la sanción, con base en el artículo 191.2 de la LGT.

En tercer lugar, la infracción además de por falta de ingreso, total o parcial también puede derivar de la falta de presentación en plazo o defecto de forma de la autoliquidación. Por lo tanto, el tercer elemento esencial es el plazo y la forma¹⁷ en la cual se presenta la autoliquidación.

Respecto a los sujetos que puedan cometer esta infracción la LGT en el artículo 181.1 señala tanto a personas físicas como jurídicas de ser posibles infractores. El artículo 191.1 párrafo segundo, precisa y hace especial referencia a los socios, herederos, comuneros o partícipes que estén constituidos en entidades de atribución de rentas como posibles

¹⁷ 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*, vol. 132, no. 3 Córdoba, 2009, p 3

sujetos infractores. Antes de analizar qué supone la inclusión de estos sujetos en el supuesto del artículo 191, ¿qué son las entidades en régimen de atribución de rentas?

Las entidades en régimen de atribución de rentas son sociedades o comunidades que carecen de personalidad jurídica propia y obtienen ingresos o desarrollar actividades económicas. Entre otras se incluyen las comunidades de bienes, incluidas las comunidades de propietarios, las herencias yacentes, las sociedades civiles sin personalidad jurídica e inclusive las sociedades que teniendo personalidad jurídica, se dediquen fundamentalmente al sector primario. También se incluye cualquier unidad económica o patrimonio separado que carezca de personalidad jurídica.

En estos casos, las rentas o ingresos obtenidos deben tributar en la imposición personal de sus miembros que normalmente suele ser por IRPF.¹⁸

Según Simón Acosta,¹⁹ considera posible un concurso de infracciones entre la infracción del artículo 191 y la del 195 de la LGT (determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes).

La comunidad o entidad sin personalidad jurídica que atribuye la renta a sus partícipes es sujeto activo de esta otra infracción, por consiguiente, la infracción de determinar partidas improcedentemente es medio necesario para cometer la de falta de ingreso por los partícipes, y el desvalor de la conducta a su vez está contemplado en la infracción de dejar de ingresar la deuda que resultara de una autoliquidación.

En cambio, Ángel Aguallo y compañía²⁰ consideran que reconducir las acciones realizadas por las personas en régimen de atribución de rentas por la infracción del

¹⁸ ¿QUÉ SON LAS ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS? - GRUPO GIE. Del 16 de mayo de 2024

¹⁹ SIMÓN ACOSTA, E, *La potestad sancionadora*, Civitas Thomson Reuters 2009.

²⁰ 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*, vol. 132, no. 3 Córdoba, 2009, p 20

artículo 195 de la LGT supondría una vulneración de los principios de legalidad y tipicidad. Especialmente cuando se produzca la atribución incorrecta de partidas positivas que el socio sólo puede integrar en la base imponible de su declaración, nunca compensarlas o deducirlas como así establece el artículo 195.1 de la LGT.

Al haber diversidad de opiniones, considero que la LGT, en su artículo 191.1 párrafo segundo, podría especificar más respecto a qué conductas son desvaloradas cuando se cometan por entidades en atribución de rentas. O por lo menos reproducir el supuesto de excepción regulado en el punto 5 del artículo 191. De esta forma la conducta quedaría absorbida en el 191 de forma clara y se excepcionaría la sancionabilidad de la conducta respecto a la infracción del artículo 195.

Los elementos positivos del tipo permiten diferenciar la infracción del 191 respecto a las contenidas en los artículos 198 y 199 de la LGT, siempre que se produzca perjuicio económico para la hacienda pública.

2.1 Delimitación negativa del tipo

Como dispone el tipo del artículo 191, la falta de ingreso derivada de la presentación de la autoliquidación correspondiente no siempre da lugar a la comisión de esta infracción.

En primer lugar, no se cometerá la infracción cuando se produzca una regularización espontánea pero extemporánea de la situación tributaria, como establece en el artículo 27 de la LGT. En este supuesto se aplicarán una serie de recargos cuyos porcentajes vienen relacionados con el plazo de retraso desde que se debió realizar la presentación inicial de la regularización.

En segundo lugar, tampoco se cometerá una infracción tributaria si se presenta en plazo la autoliquidación, pero no se ingresa la cantidad adeudada. Así, la deuda se recaudará ya en periodo ejecutivo, con base en el artículo 161.1 b) de la LGT.

Según Ángel Aguallo y compañía²¹, la naturaleza de estos dos artículos señalados anteriormente difiere. El artículo 161 b) en relación con el 191 de la LGT efectivamente se comporta como elemento del tipo negativo auténtico, pues se trataría de una excepción del supuesto típico. En cambio, el artículo 27 funciona como una excusa absolvatoria. La acción del obligado tributario cuando regula su situación de forma extemporánea pero espontánea sigue estando tipificada como infracción, y resulta tanto antijurídica como culpable. En consecuencia, el artículo 27 no funciona como causa de justificación que excluya la antijuridicidad de la conducta, sino como elemento que excluye la punibilidad.

Si analizamos el tenor literal del artículo 27 de la LGT, los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento se calculan sobre el importe adeudado por el obligado tributario, excluyendo cualquier sanción aparejada a la conducta. Por tanto, si no se hubiese regulado la situación de forma espontánea, la falta de ingreso hubiera sido sancionada igualmente. Los elementos que constituyen la infracción se han efectuado, en cambio, el resultado de la infracción no es perseguido.

Como conclusión, el elemento negativo del tipo auténtico resulta de la aplicación del artículo 161 b). En cambio, la regularización conforme al artículo 27 no es un elemento excluyente del tipo, sino de la punibilidad.

3.1 Graduación y calificación de las infracciones

Según el tercer párrafo del artículo 191.1 de la LGT, la infracción puede clasificarse como leve, grave o muy grave, de acuerdo con los criterios de calificación establecidos en el artículo 184 de la misma ley. Estos criterios incluyen, la ocultación de datos a la administración y el uso de medios fraudulentos. Además, los apartados 2 a 4 detallan estos criterios específicos para la calificación de las infracciones. La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación.

²¹ 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*, vol. 132, no. 3 Córdoba, 2009, p 7

El apartado 2 del artículo 191 regula la calificación de infracciones como leves. La base de la sanción deberá ser menor o igual a 3.000 euros. En caso de ser una cantidad superior, necesariamente la conducta realizada deberá ser sin ocultación.

No obstante, el importe de la base de la sanción dejará de ser determinante y la conducta ya no será calificada como infracción leve cuando concurren ciertos hechos. Estos incluyen el uso de diferentes documentos falsos, aunque no cumplan con la definición de medios fraudulentos, que supongan una incidencia que supere el 10% de la base de la sanción, debido a un descuido en la obligación contable de llevanza de libros, o la omisión del ingreso de las retenciones adeudadas.

El apartado 191.3 regula las infracciones graves. La premisa inicial es el importe de la base de la sanción, una vez más. Ésta deberá ser superior a 3.000 euros además de existir ocultación.

Adicionalmente, el apartado tercero prosigue clarificando supuestos adicionales que se calificarán como graves. La cuantía de la sanción deja de ser relevante en este tipo de supuestos. El legislador redacta de forma similar las condiciones que deben producirse cuando la base de la sanción no importa para determinar la calificación de la infracción. Así, puede apreciarse una similitud del tipo entre los puntos a, b y c contenidos en el apartado segundo, regulador de infracciones que dejan de ser leves, en relación con el tercero. A este respecto, hay diferencias y ampliaciones del supuesto en el apartado tercero, que delimitan la conducta frente a una posible calificación de gravedad superior. Concretamente, la acción realizada no puede superar el 50% de la base de la sanción en supuestos de defecto contable en la llevanza de libros, o la omisión del ingreso de retenciones. Además, el legislador desvalora especialmente las conductas realizadas mediante medios fraudulentos, que se calificarán en todo caso como infracciones muy graves.

En tercer lugar, como establece el apartado cuatro del artículo 191, las infracciones serán muy graves sin importar la base de la sanción cuando se hayan utilizado medios fraudulentos. Adicionalmente, pese a la ausencia de uso de medios fraudulentos también se considerará la conducta como muy grave si las cantidades dejadas de ingresar retenidas o ingresos a cuenta superen el 50% de la base de la sanción.

Los tres criterios de graduación son claramente delimitados por el legislador, atendiendo a factores como la cantidad objeto de la base de la sanción, de qué forma se ha dejado de ingresar la deuda requerida, es decir, si las cantidades adeudadas proceden de retenciones o ingresos a cuenta, y por último si el obligado tributario ha ocultado o utilizado medios fraudulentos para la comisión de la infracción. Estos dos últimos criterios son utilizados en los tres apartados que gradúan la intensidad de las sanciones, muchas veces sirviendo como elementos diferenciales para pasar de un grado de incumplimiento grave, a uno muy grave, como sucede, por ejemplo, cuando se utilizan facturas consideradas medios fraudulentos.

Como resultado, la concurrencia de ocultación y uso de medios fraudulentos en la conducta implica la calificación de la infracción como grave, que determina una sanción del 50% al 100%, y la de muy grave del 100% al 150%. He aquí la importancia práctica de estos dos criterios de calificación,²² ya que en última instancia la obligación y responsabilidad de pago de la sanción recae en el obligado tributario. Esta obligación puede verse incrementada si durante la comisión de la conducta se ha empleado ocultación o medios fraudulentos.

A) Ocultación

Dada la relevancia de estos dos criterios a la hora de calificar una infracción tributaria es importante entender primero, ¿qué es ocultación?

La ocultación respecto a las infracciones que causan perjuicio económico a la administración, tipificadas en los artículos 191, 192 y 193 de la LGT, funciona como **criterio calificador**. Por otro lado, Eduardo Sanz Gadea²³ considera que los medios fraudulentos suponen una ocultación reforzada.

²² SANZ GALDEA, E, *Infracciones tributarias (I). La calificación de las infracciones tributarias: la ocultación de datos.*, no. 259, p. 34.

²³ SANZ GALDEA, E, *Infracciones tributarias (I). La calificación de las infracciones tributarias: la ocultación de datos.*, no. 259, p. 36.

La ocultación de datos se compone de una serie de elementos, descritos y enunciados en el artículo 184.2 de la LGT. Estos elementos son:

- No presentación de declaraciones.
- Presentación de declaraciones cuyos hechos o importes sean falsos.
- Presentación de declaraciones donde se omitan de forma total o parcial operaciones, ingresos, rentas, productos y bienes, o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria.

Junto a estos tres elementos se requiere que la deuda originada por ocultación sea superior al 10% respecto a la base de la sanción.

De estos elementos, se puede identificar la conducta típica: Presentar una declaración o autoliquidación omitiendo o falseando datos, o directamente no presentarla. La clave de estas conductas es la falta de suministro o falseamiento de **información requerida** por la administración.

Entonces, ¿qué sucede cuando la información requerida ya está en poder de la administración?

En principio, hay una respuesta clara. Según el artículo 4 del RGRST declara que existirá ocultación aun cuando la información omitida y relevante sea conocida por la administración tributaria, ya sea por declaraciones de terceros, requerimientos de información, u obtenida por examen de la contabilidad y documentación del sujeto infractor. Por tanto, si nos ceñimos al tenor literal de la ley, la respuesta sería apreciar ocultación al no remitir la información requerida pese tener conocimiento la administración de la misma.

Juan Calvo Vérguez²⁴ matiza esta cuestión al delimitar los supuestos en los cuales no se pueda apreciar ocultación cuando la información requerida sea conocida por la administración. A este respecto, se estima que no existe ocultación en primer lugar, cuando «...la administración tenga conocimientos de la información necesaria para la práctica de la liquidación provisional de oficio...», como establece la STS 2844/2004 de 29 de abril.

En segundo lugar, cuando se trate de «...autoliquidaciones provisionales de oficio que practica la Administración con los datos que conoce...», como indica la STSJ de Asturias 907/2007 de 14 de junio.

En tercer lugar, no existe ocultación si «...la liquidación la puede practicar la oficina de Gestión sin necesidad de una actuación inspectora...», según la STSJ 500/2008 de Galicia de 23 de julio.

Por último, cuando «...tratándose de aquellos supuestos en los que la Administración debe practicar o practique de oficio una liquidación por tener conocimiento de los datos necesarios para liquidar...», así lo establece la STSJ de la Comunidad Valenciana 587/2007 de 21 de junio.

Sentada la jurisprudencia anterior, se puede inferir que no existirá ocultación cuando la administración tenga conocimiento de los datos supuestamente ocultados dejados de aportar por el obligado tributario. Resulta evidente la contradicción entre la jurisprudencia mencionada y la redacción del artículo 4 del RGRST. A mi juicio esta situación genera inseguridad jurídica, impidiendo así a jueces y tribunales encontrar una respuesta consolidada en la ley que responda a este problema. Considero que debería clarificarse cuándo existe ocultación si la información no aportada ya estaba en poder de la administración tributaria. Resultando así, motivo de *lege ferenda* para el legislador tributario.

²⁴CALVO VÉRGUEZ, J., «La ocultación de datos como elemento delimitador de las infracciones tributarias graves», *Instituto de Estudios Fiscales*, , no. 12, 2015, p 62

Volviendo al análisis de los elementos que conforman la ocultación, la **presentación de hechos inexistentes o con importes falsos** es desvalorada especialmente y siempre implica la comisión de infracción tributaria²⁵. Hay diferencias de significado entre inexistencia y falsedad. Respecto a hechos inexistentes, no hay base material que valorar. En cambio, la falsedad se constata sobre el importe de la operación, y no sobre el hecho en sí mismo, que en este caso si existe²⁶. Ello implica que, cuando un hecho es falso, la importancia del supuesto recae sobre el importe. Por consiguiente, los hechos que carezcan de dicho importe no serán relevantes a efectos de determinar la calificación de ocultación.

La presentación de **declaraciones donde se omitan de forma total o parcial operaciones, ingresos, rentas, productos y bienes, o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria**, son el último supuesto de hecho que implica ocultación. Se debe realizar una omisión en relación con distintas operaciones que preocupan al legislador. El broche de cierre del supuesto contempla «...cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria...». Estos otros datos, según Eduardo Sanz Gadea²⁷ deben estar relacionados necesariamente a «...hechos, operaciones o magnitudes omitidas...», como establece el artículo 184.2 de la LGT ya descrito.

La ocultación podría valorarse como un elemento subjetivo del tipo propio de las infracciones tributarias. Si bien es cierto que, para la comisión de una infracción no es necesaria la ocultación, esta característica si resulta diferencial, no para determinar la existencia de la infracción, sino para su calificación.

²⁵ SANZ GALDEA, E, *Infracciones tributarias (I). La calificación de las infracciones tributarias: la ocultación de datos.*, no. 259, p. 41.

²⁶ SANZ GALDEA, E, *Infracciones tributarias (I). La calificación de las infracciones tributarias: la ocultación de datos.*, no. 259, p. 42.

²⁷ SANZ GALDEA, E, *Infracciones tributarias (I). La calificación de las infracciones tributarias: la ocultación de datos.*, no. 259, p. 45.

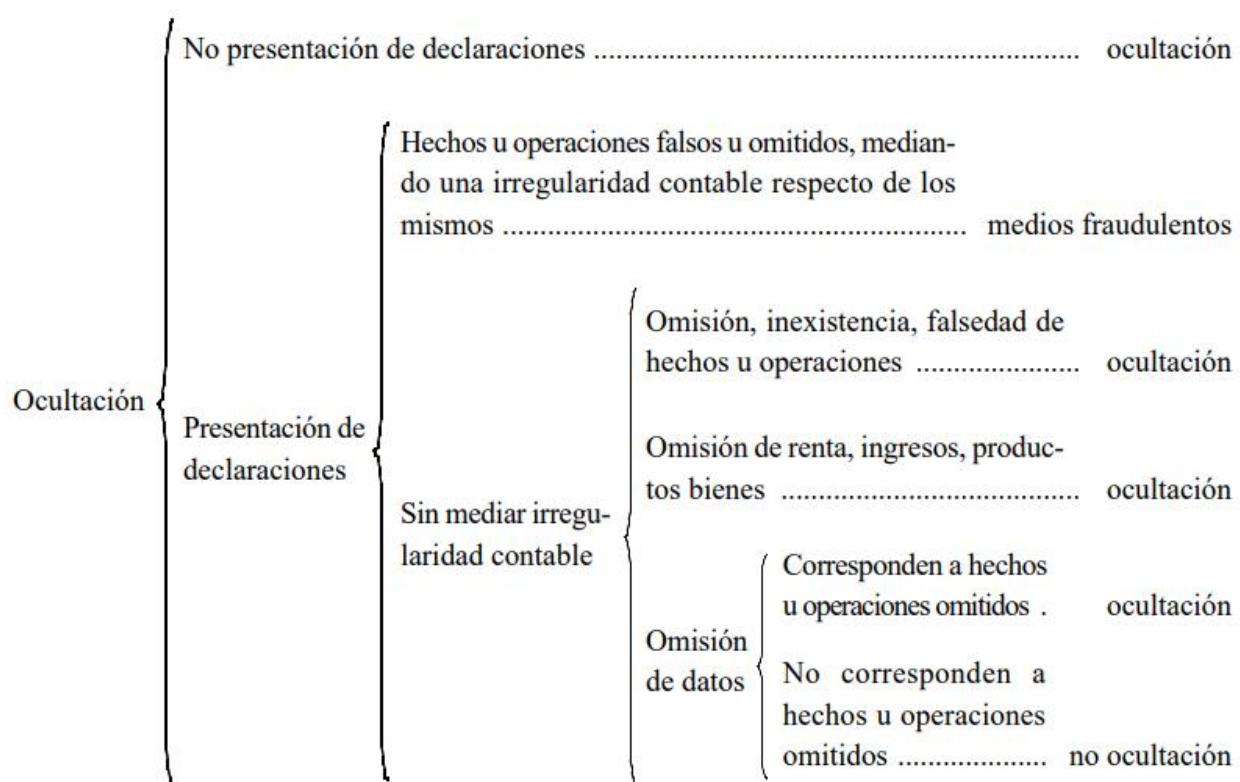
Así lo demuestra el análisis realizado con anterioridad respecto a los criterios de graduación contenidos en la infracción del 191. En dicho análisis se podía inferir que la ocultación es utilizada para delimitar únicamente supuestos graves y muy graves.

La ocultación parte de la premisa de la existencia de infracción, a partir de entonces, este criterio sirve como elemento de calificación subjetivo, actuando solo como agravante de la conducta, a diferencia de lo que sucedía en la LGT de 1963, en el artículo 79 a) que establecía la ocultación como presupuesto necesario para la determinación de una infracción tributaria.

Por último, la ocultación debe representar una determinada trascendencia en la comisión de la acción ilícita. Como dispone el final del artículo 184.2 de la LGT, «...la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento...». Las normas para determinar la incidencia de ocultación, así como la de llevanza incorrecta de libros o documentos falsos se regulan en el RGRST, concretamente en los artículos 9 a 11.

En el artículo 9.2 del RGRST se establece que, en caso de concurrencia de circunstancias que determinen la calificación de la conducta, solo se tomara en cuenta a estos efectos, la que resultare más grave.

El siguiente esquema²⁸ resume cuando se producirá ocultación como elemento calificador de la infracción tributaria:



²⁸ SANZ GALDEA, E, *Infracciones tributarias (I). La calificación de las infracciones tributarias: la ocultación de datos.*, no. 259, p. 52.

B) Medios fraudulentos

Los medios fraudulentos también se utilizan como **elemento calificador** de las infracciones. Pero a diferencia de la ocultación, la concurrencia de medios fraudulentos siempre implicará la calificación de la infracción como muy grave, en supuestos de falta de ingreso, como establece el artículo 191.4 de la LGT.

El concepto de medio fraudulento se regula en el artículo 184.3 de la LGT. En él se establece como medio fraudulento:

- **Anomalías** sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros obligatorios, a efectos tributarios.
- Emplear **facturas, justificantes o documentos falsos** siempre que se rebase el **10%** respecto a la base de la sanción.
- Utilización de **entidades interpuestas**, o entidades pantalla.

El concepto de anomalía a su vez está dividido en varios supuestos. El artículo 184.3 precisa tres tipos de anomalías.

Anomalías

El apartado primero a) se encarga de anomalías respecto a la llevanza de la contabilidad o libros registrados exigidos por la normativa tributaria.

La anomalía contable debe ser producida por el mismo sujeto o entidad que realiza la infracción tributaria.²⁹ En consecuencia, no se calificará como medio fraudulento la infracción que pueda cometer una empresa, si como resultado de una mala gestión, la

²⁹ SANZ GALDEA, E, *Infracciones tributarias (II). La calificación de las infracciones tributarias: Los medios fraudulentos.*, no. 266, p. 5.

empresa subcontratada encargada de la llevanza de la contabilidad comete errores importantes. La anomalía sustancial debe tener como resultado la llevanza incorrecta de la contabilidad, siendo el incumplimiento por parte del sujeto infractor absoluto.

El registro y llevanza de contabilidad es una obligación legal de todo empresario, regulada en el artículo 38 del Código de comercio. La función de esta obligación legal es mostrar la garantía y estabilidad de cuentas de una empresa. No todo incumplimiento es perseguido, solo el absoluto. Como bien indica Eduardo Sanz Galdea,³⁰ el incumplimiento se produce cuando se incumple alguna obligación contable relevante, entendiendo por relevantes todas aquellas cuyo incumplimiento frustra el objetivo de la contabilidad, es decir, mostrar la imagen fiel del patrimonio y situación financiera de una empresa.

El apartado segundo de la letra a) del mismo artículo regula supuestos de contabilidades paralelas. Una misma empresa puede cumplir aparentemente con su obligación formal de llevanza de la contabilidad, y a su vez tener otra línea de contabilidad errónea. Para entender que se produce un incumplimiento absoluto, y calificar la acción como medio fraudulento, el sujeto debe haber utilizado la contabilidad irregular a efectos fiscales.

El apartado tercero de la misma letra a) indica como medio fraudulento la llevanza de la contabilidad mediante asientos, registros o importes falsos u omisión de operaciones realizadas.

Un asiento, en términos contables se puede definir como el reflejo del hecho u operación en los libros de contabilidad. Si la transcripción no indica todos los hechos o tergiversa alguno de ellos, será falso. Lo más habitual suele ser la manipulación de importes buscando el sujeto minimizar su tributación.

No se considera anomalía contable sustancial si una entidad demuestra que la gestión de sus cuentas y asientos ha sido correcta, pero la información es trasladada a la administración tributaria de forma incorrecta, practicándose la correspondiente

³⁰ SANZ GALDEA, E, *Infracciones tributarias (II). La calificación de las infracciones tributarias: Los medios fraudulentos.*, no. 266, p. 8

autoliquidación con información irreal. Los medios fraudulentos se asocian a defectos contables, en este caso la contabilidad sería correcta, en cambio la información trasladada no. Pese a ello, la conducta podría calificarse como ocultación, conforme al artículo 184.2 de la LGT.

La omisión de información contable relevante relativa a operaciones también se considera anomalía contable sustancial. Las cuentas se falsean, ya no por reflejar datos distintos a los que deberían corresponder, sino porque ni siquiera se ha incluido información alguna debiendo hacerlo.

Para finalizar este apartado tercero, la contabilización incorrecta de cuentas supone también una anomalía sustancial. En los casos anteriores, la anomalía se producía al reflejar hechos distintos o realizados por importes diferentes a los reales. En cambio, el error en la contabilización y su anomalía deriva de una contabilización errónea sobre hechos verdaderos. Para ser apreciado como medio fraudulento, el falseamiento por asientos, importes o contabilización incorrecta debe incidir en más de un 50% respecto a la base de la sanción.

En otro orden de cosas, dentro de las anomalías por contabilidad contenidas en la letra a) del artículo 184.3, puede observarse la incidencia del elemento subjetivo a la hora de calificar la conducta como medio fraudulento. Normalmente, este tipo de defectos contables se produce con conocimiento de causa, de forma dolosa. Entonces, ¿qué sucede cuando la anomalía se produce por negligencia? Eduardo Sanz Gadea³¹ considera que no se calificará como medio fraudulento la anomalía por error, o negligencia. Opinión que también comparte la jurisprudencia. De todas formas, en defecto de medio fraudulento, la conducta podría calificarse como ocultación.

³¹ SANZ GALDEA, E, *Infracciones tributarias (II). La calificación de las infracciones tributarias: Los medios fraudulentos.*, no. 266, p. 13

Facturas falsas

Se considera medio fraudulento «...la utilización de facturas o documentos falsos siempre que supongan una incidencia que supere el 10% de la base de la sanción...», como establece el artículo 184.3 b) de la LGT.

En primer lugar, no todos los medios empleados de forma falsa son calificados como medio fraudulento, únicamente facturas o documentos.

En numerosos tributos, la forma de representación de la información relativa a una operación se realiza a través de la factura. Por ejemplo, para poder deducir según que gastos realizados por el contribuyente, el artículo 106.4 de la LGT exige que dichos gastos estén justificados en facturas. En consecuencia, una factura es «...el documento que recoge las operaciones de quienes realizan actividades económicas...».³²

Se puede entender por documento, como dispone el artículo 26 del CP: «... se considera documento todo soporte material que exprese o incorpore datos, hechos o narraciones con eficacia probatoria o cualquier otro tipo de relevancia jurídica...». Es decir, ambos medios son soportes de información estables que contienen información relevante a efectos tributarios.

Definido el medio de comisión, ¿cuándo un documento será falso o falseado? Se entiende por falso, cualquier documento que contenga hechos irreales, ya sea por la cuantía de su importe o por la situación del hecho en sí misma. El falseamiento podría entenderse como la conducta realizada cuando se altera un documento, pasando a ser éste catalogado como falso.

Los documentos objeto de este análisis están integrados en la contabilidad del empresario. Forman parte de la contabilidad la documentación, correspondencia o justificantes relativos al negocio del empresario, según lo dispone el artículo 30 del Código de comercio.

³² SANZ GALDEA, E, *Infracciones tributarias (II). La calificación de las infracciones tributarias: Los medios fraudulentos.*, no. 266, p. 24

Como hemos visto, la utilización de facturas falsas implica también el falseamiento de un asiento contable regulado en el artículo 184.3 a) 3º. Por tanto, la factura es el medio de comisión del asiento falso. Eduardo Sanz Gadea considera que, ante la concurrencia de estos dos supuestos, ambos pueden entenderse como medios fraudulentos si bien el resultado en la práctica será la calificación única de medio fraudulento.³³

Entidades interpuestas

Por último, el artículo 184.3 c) de la LGT regula el uso de entidades interpuestas como medio fraudulento.

La interposición, consiste en reemplazar tu identidad como empresa, sustituyéndola en otra entidad, con el fin de desviar la atención de la administración tributaria respecto a tus activos y cuentas. Los datos reemplazados más comunes suelen ser de titularidad, ya sea de bienes, rentas o ganancias patrimoniales.

El efecto deseado al utilizar entidades interpuestas es engañar a la hacienda pública. De esta conducta podemos destacar la finalidad de encubrir al verdadero sujeto tributario gracias al emplazamiento de otra entidad en la posición original del sujeto obligado, asumiendo éste último su apariencia, de forma ficticia.

La interposición de una entidad también puede contemplarse respecto a personas físicas. Se tratan de sociedades destinadas al desempeño profesional que la persona física lleve a cabo. Normalmente, en estos casos la intención del sujeto es beneficiarse de las ventajas fiscales que aportan este tipo de estructuras sociales. La administración tributaria permite este tipo de comportamientos, pero advierte «...de ninguna forma puede servir para amparar prácticas tendentes a reducir de manera ilícita la carga fiscal mediante la

³³ SANZ GALDEA, E, *Infracciones tributarias (II). La calificación de las infracciones tributarias: Los medios fraudulentos.*, no. 266, p. 25

utilización de las sociedades a través de las cuales supuestamente se realiza la actividad...».³⁴

La AEAT en su nota informativa de febrero de 2019, se centra en dos amenazas:

- Supuestos de interposición de sociedades para el desarrollo de actividades profesionales de la persona física
- Localización del patrimonio personal en las sociedades interpuestas

Para que una sociedad no sea sospechosa a ojos de la administración, deberá tener algún tipo de estructura que permita el desarrollo de la actividad profesional. Además de estructura, también debe intervenir en la operación de prestación de servicios. De lo contrario, la administración tributaria podría considerar la situación como simulación, regulada el artículo 16 de la LGT.

Si la sociedad dispone de medios personales y materiales y presta servicios, la administración analizará si la valoración de las operaciones se ha realizado correctamente, con base en el artículo 18 de la ley 27/2014, de 27 de noviembre de Impuesto sobre Sociedades.

El segundo riesgo que observa la AEAT se produce cuando el contribuyente localiza parte de sus bienes dentro del patrimonio de la sociedad interpuesta. Esta práctica es permitida, siempre que la titularidad de los bienes y la tributación sea la adecuada respecto al tributo correspondiente, en estos casos por impuesto de sociedades. Pero la experiencia, según se manifiesta en la nota informativa³⁵ permite perfilar «...una serie de riesgos asociados

³⁴ NOTA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA SOBRE INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES POR PERSONAS FÍSICAS. https://www.aedaf.es/Plataforma/Sociedad_Interpuesta.pdf

³⁵ NOTA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA SOBRE INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES POR PERSONAS FÍSICAS. https://www.aedaf.es/Plataforma/Sociedad_Interpuesta.pdf

a la reubicación de rentas en estructuras sociales, que pueden generar confusión entre el patrimonio del socio y el de la sociedad...».

La conducta habitual es poner a disposición de la sociedad bienes personales del socio sin mediar contratos de arrendamiento o cesión de uso. Estos bienes suelen ser inmuebles, como la vivienda habitual, o medios de transporte, como coches, aeronaves, etc. Además, también pueden realizarse gastos a cuenta de la sociedad que nada tienen que ver con su actividad y son exclusivamente de disfrute personal del socio, como lo serían, por ejemplo, unas vacaciones de lujo a nombre de la sociedad.

Así, se permite eludir una tributación mayor. Estas indicaciones son de utilidad al contribuyente. Informan de los posibles riesgos y sanciones aparejadas a conductas comunes, como lo sería el registro de la titularidad de un coche a nombre de tu empresa, pero que entrañan una amenaza potencial, observada de forma detenida por la administración tributaria.

En consecuencia, el contribuyente debería replantearse si vale la pena asumir el riesgo que generan este tipo de situaciones.

4.1 Análisis del apartado quinto. Supuestos de concurrencia de sanciones tributarias

Volviendo al análisis del artículo 191 de la LGT, en su apartado quinto se regula el concurso de infracciones entre la dispuesta en el 191 respecto a la del 193 de la LGT. Respecto a la cuantía no ingresada, generará un perjuicio económico del 100%

El concurso se produce cuando se presente una autoliquidación incompleta cuyo efecto por un lado es la falta de ingreso que debiera corresponder (infracción del 191) y, por otro lado, también se obtiene indebidamente una devolución, (infracción del 193).

La solución de esta situación no es la acumulación de sanciones³⁶, que es la propia de un concurso real de infracciones.

Para resolver la aplicación concurrente de estas dos infracciones, se opta por sancionar la conducta únicamente por vía del artículo 191, exonerado la sanción que correspondiera al aplicar el 193.

5.1 Análisis del apartado sexto. Imposición obligatoria de sanción al no cumplir los requisitos exigidos por el artículo 27.4 de la ley general tributaria

Para terminar el análisis del artículo 191 de la LGT, resta comentar su último apartado, el punto sexto.

Se calificará como infracción tributaria leve **siempre**, la falta de ingreso en plazo de tributos regularizados por el obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad, siendo ésta incompleta, según dispone el artículo 191.6 de la LGT.

Vamos por partes. Primero, se requiere una regularización voluntaria efectuada de una primera autoliquidación, al omitir o incluir incorrectamente datos, que dieron lugar a un resultado de dejar de ingresar. El obligado tributario ha intentado regularizar su situación como ya hemos explicado, de forma espontánea pero extemporánea. De esta manera, en principio, la conducta no sería punible, como dispone el inicio del artículo 191.1: «Constituye infracción tributaria... salvo que se regularice con arreglo al artículo 27...».

Pero, en segundo lugar, en la regularización no se ha identificado expresamente el periodo impositivo de la liquidación referida o no contiene únicamente los datos relativos a ese período. Esta situación se tipifica como causa excluyente a la hora de aplicar la excepción de recargos por declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, de acuerdo con el artículo 27.4 de la LGT.

³⁶ 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*, vol. 132, no. 3 Córdoba, 2009, p 49

El problema de este precepto es la asignación automática de la calificación de la conducta como leve. El punto de partida es la falta de ingreso que debiera resultar de una autoliquidación, constituyendo una infracción leve, grave o muy grave. Posteriormente se produce una regularización de forma inadecuada al no cumplir las exigencias del artículo 27.4 de la LGT. En este punto, la conducta aparentemente calificada como leve, grave o muy grave pasaría a considerarse como leve necesariamente, respecto de la cantidad aportada en la regularización defectuosa. Respecto al importe restante oculto y no ingresado se seguiría manteniendo la calificación inicial.

De esta forma, se disminuye la gravedad de la infracción por mandato legal respecto del nuevo ingreso, tal y como establece el 191.6, «...siempre constituirá infracción leve...».

A primera vista, parece ser una medida proporcional al rebajar la gravedad de la infracción en todos los casos, pero ¿es esto cierto? ¿la calificación de la infracción disminuye siempre?

No, no siempre. En supuestos de calificación inicial de infracciones leves, la regularización incorrecta se mantendrá como infracción leve. Esta cuestión puede resultar intrascendente, pero a mi juicio considero que el principio de proporcionalidad queda afectado con este mecanismo de calificación automático.

Si comparamos dos infracciones distintas, cada una calificada de forma distinta, siendo la primera una infracción grave y la segunda una infracción leve, podemos afirmar que ambas conductas no tienen la misma consideración para el legislador tributario, una es más desvalorada que la otra, y así se refleja en la sanción correspondiente.

Entonces, si se produce una regularización incompleta del artículo 27.4, ¿por qué debe de igualarse la calificación de la infracción **siempre**, siendo que la primera lastima en mayor medida a la hacienda pública en comparación de la segunda?

Considero que una calificación automática supondría el quebrantamiento del principio de proporcionalidad³⁷ en detrimento de los contribuyentes que han intentado observar las normas tributarias en la mayor medida posible, sin llegar su conducta a suponer un gran perjuicio económico para la hacienda pública. Si la consecuencia final de la norma es la misma respecto a supuestos de distinto desvalor, entonces ¿por qué debería el contribuyente ser prudente en su actuación, si, a fin de cuentas, el resultado de la sanción será el mismo en aplicación del artículo 191.6 de la LGT?

Para solventar esta situación, como bien propone Ángel Aguallo y compañía³⁸ debería incluirse un atenuante de la infracción consistente en haber reparado el perjuicio económico. Esta modalidad se aplicaría exclusivamente a las infracciones que inicialmente fueron calificadas como leves. De esta forma se recompensaría al contribuyente, que de alguna forma no ha causado un perjuicio significativo, motivando al resto a respetar el ordenamiento tributario, o al menos no excederse en su inobservancia.

³⁷ 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*, vol. 132, no. 3 Córdoba, 2009, p 39

³⁸ 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*, vol. 132, no. 3 Córdoba, 2009, p 40

IV CONCLUSIONES DEL TRABAJO

Primera conclusión

El estudio de este trabajo me ha permitido identificar cuáles son los elementos constitutivos de una infracción tributaria.

Segunda conclusión

Dentro del amplio espectro de infracciones tributarias reguladas en la Ley General Tributaria, destacan las infracciones que generan perjuicio económico a la hacienda pública, especialmente la contenida en el artículo 191. Gracias al análisis de éste precepto puedo reconocer conductas o situaciones subsumibles en este tipo de infracción. Antes de realizar el estudio para hacer el trabajo de fin de grado, las conductas que he descrito y desarrollado podía identificarlas como supuestos prohibidos, pero de forma tangencial, sin llegar a precisar, por ejemplo, cuando la infracción por dejar de ingresar se calificará como leve o grave.

Tercera conclusión

Además de facilitar la identificación de las conductas prohibidas, durante el trabajo se ha expuesto una serie de recomendaciones respecto a supuestos que, o bien no quedan del todo claros en la LGT, o necesariamente deberían reformarse.

V 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*, vol. 132, no. 3 Córdoba, 2009, pp 9 - 62
- CALVO VÉRGUEZ, J., «La ocultación de datos como elemento delimitador de las infracciones tributarias graves», Instituto de Estudios Fiscales, no. 12, 2015, pp 59 – 66
- DELGADO SANCHO, C.D., *Elementos constitutivos de la infracción tributaria: Crónica tributaria*, no. 139, 2011, p 59 – 78
- MORILLO MÉNDEZ, A, *Tipos infractores vinculados directamente con la lesión del bien jurídico de contribución al sostenimiento de los gastos públicos: un análisis de los artículos 191, 192 y 193 de la Ley General Tributaria 58/2003: Carta tributaria*. Monografías.
- SANZ GALDEA, E, *Infracciones tributarias (I). La calificación de las infracciones tributarias: la ocultación de datos.*, no. 259, pp 31 – 62
- SANZ GALDEA, E, *Infracciones tributarias (II). La calificación de las infracciones tributarias: Los medios fraudulentos.*, no. 266, pp 3 - 42
- SIMÓN ACOSTA, E, *La potestad sancionadora*, Civitas Thomson Reuters 2009.
- Portal Educación Cívico Tributaria. Agencia Tributaria. - ¿Quién paga los impuestos?
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT2_es_ES.html
Consultada el 10 de abril de 2024
- ¿QUÉ SON LAS ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS? - GRUPO GIE. Del 16 de mayo de 2024, <https://gie.es/blog/que-son->

[las-entidades-en-regimen-de-atribucion-de-rentas](#) Consultada el 2 de mayo del 2024

- NOTA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA SOBRE INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES POR PERSONAS FÍSICAS.
https://www.aedaf.es/Plataforma/Sociedad_Interpuesta.pdf, Consultada el 25 de mayo del 2024

VI ANEXO DE LEGISLACIÓN

- Constitución Española.
- Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
- Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio.
- Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

VII ANEXO DE JURISPRUDENCIA

- Sentencia del Tribunal Constitucional , (Sala primera), núm 18/1981 de 8 de junio - ECLI:ES:TC:1981:18
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso Administrativo, sección tercera), núm 146/2004 de 6 de junio - ECLI:ES:TS:2008:3050
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso Administrativo, sección tercera), núm 2844/2004 de 29 de abril - ECLI:ES:TS:2004:2870
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, (Sala de lo Contencioso Administrativo, sección tercera), núm 907/2007 - ECLI:ES:TSJAS:2007:3791
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, (Sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta) núm 500/2008 - ECLI:ES:TSJGAL:2008:3611
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, (Sala de lo Contencioso Administrativo, sección segunda), núm 587/2007 - ECLI:ES:TSJCV:2009:3712