

EDUARDO SANZ GADEA

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

Extracto:

EL empleo de medios fraudulentos determina la calificación de muy grave para la infracción. En el presente artículo se examinan los principios que rigen la aplicación de esta circunstancia calificadora. También se hacen algunas reflexiones respecto de la interposición y sus relaciones con la simulación.

Sumario:

1. Los medios fraudulentos y la calificación de las infracciones tributarias.
2. Las anomalías sustanciales en contabilidad y en los libros o registros establecidos en la normativa tributaria.
 - 2.1. El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad.
 - 2.2. Contabilidades distintas.
 - 2.3. La falsedad de asientos, registros o importes.
 - 2.4. La omisión de operaciones realizadas.
 - 2.5. La contabilización en cuentas incorrectas.
 - 2.6. La anomalía sustancial en contabilidad y el elemento subjetivo.
 - 2.7. La calificación unitaria y las anomalías contables sustanciales.
 - 2.8. El error de salto.
 - 2.9. La anomalía contable sustancial y la estimación indirecta.
 - 2.10. La anomalía contable sustancial y los libros o registros de carácter fiscal.
3. Facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados.
 - 3.1. Delimitación de los documentos afectados.
 - 3.2. Delimitación de la falsedad.
 - 3.3. La falsedad documental y el elemento subjetivo.
 - 3.4. La calificación unitaria y la falsedad documental.
 - 3.5. El error de salto.
4. Personas o entidades interpuestas.
 - 4.1. Delimitación de la interposición.
 - 4.2. La interposición en el contexto de la simulación.
 - 4.3. La interposición y el elemento subjetivo.
 - 4.4. La calificación unitaria y la interposición.
 - 4.5. El error de salto.
5. Concurso de circunstancias calificadoras.
 - 5.1. Concurso de circunstancias calificadoras y tipo infractor.
 - 5.2. Hechos plurivalentes a efectos de calificación.
 - 5.3. Pluralidad de circunstancias calificadoras.
 - 5.4. Pluralidad de hechos del número 3.º del artículo 184.3.

Anexo de casos prácticos.

1. LOS MEDIOS FRAUDULENTOS Y LA CALIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Junto a la ocultación, los medios fraudulentos determinan la calificación de las infracciones tributarias. Aquélla y éstos presentan, consecuentemente, problemas comunes, algunos de los cuales fueron examinados en una colaboración precedente ¹.

La concurrencia de los medios fraudulentos determina la calificación de muy grave en las infracciones tributarias por dejar de ingresar (art. 191.4 LGT), incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (art. 192.4 LGT) y obtener indebidamente devoluciones (art. 193.4 LGT). La infracción tributaria calificada como muy grave se sanciona con multa proporcional del 100 al 150 por ciento.

También se califican como infracciones muy graves, aunque no concurren medios fraudulentos, dejar de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresar a cuenta, cuando se rebase el porcentaje del 50 por ciento de la base de la sanción (art. 191.4 LGT), la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (art. 201.3 LGT), y, finalmente, no comunicar datos o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta cuando el obligado tributario no tenga obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta (art. 205.3 LGT).

El artículo 184.3 de la Ley 58/2003 tipifica los siguientes medios fraudulentos:

- Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.
- El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que se rebase el porcentaje del 10 por ciento de la base de la sanción.
- La utilización de personas o entidades interpuestas.

¹ *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF. Núm. 259. Octubre 2004.

Las irregularidades o anomalías contables siempre han estado presentes en la configuración de las infracciones tributarias o en la graduación de las sanciones.

El artículo 80 c) de la LGT de 1963 calificaba como infracción de defraudación aquella en la que concurría la presencia de anomalías o irregularidades sustanciales en contabilidad en orden a la exacción del tributo.

En la reforma derivada de la Ley 10/1985, las irregularidades contables fueron ubicadas entre los criterios de graduación de las sanciones tributarias, y aunque explícitamente aparecían mencionadas en la letra b) del artículo 82 de la LGT, el desarrollo reglamentario las consideró como una manifestación de la mala fe, en cuanto criterio de graduación recogido en la letra a) de dicho artículo, y así, el artículo 13.1 b) del Real Decreto 2631/1985, previó un incremento en la sanción de 100 puntos porcentuales cuando mediaran anomalías sustanciales en la contabilidad para la exacción del tributo de que se trate, y el artículo 14.3 de dicha disposición describía un conjunto de conductas en relación con la contabilidad demostrativas de la mala fe.

En la reforma derivada de la Ley 25/1995, las irregularidades o anomalías contables pasan a agruparse entre las manifestaciones de la utilización de medios fraudulentos, y éstos son considerados como un criterio de graduación, correspondiendo al artículo 19.2 del Real Decreto 1930/1998 describir los supuestos que se consideran anomalías sustanciales en contabilidad. Este precepto puede ser considerado el antecedente directo del artículo 184.3 a) de la vigente Ley General Tributaria.

Así pues, las anomalías o irregularidades sustanciales en contabilidad cumplieron, inicialmente, la función de calificar la infracción tributaria en su modalidad más grave (infracción de defraudación), después fueron criterios de graduación, y, finalmente, han retornado a su primera función, calificando la infracción tributaria como muy grave.

2. LAS ANOMALÍAS SUSTANCIALES EN CONTABILIDAD Y EN LOS LIBROS O REGISTROS ESTABLECIDOS EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA

El artículo 184.3 a) de la LGT describe un conjunto de conductas, determinantes de la concurrencia de la anomalía sustancial en la contabilidad o en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria. Estas conductas producen un efecto en relación con la contabilidad o los registros fiscales, es decir, un resultado práctico en relación con los mismos, que implica, a su vez, la irregularidad en ciertas magnitudes que son tomadas en consideración a efectos de cuantificar la obligación tributaria.

La anomalía sustancial en contabilidad es un medio fraudulento, esto es, un elemento que tiene la función de calificar la infracción tributaria. Por tanto, ha de estar en relación de causa a efecto respecto del supuesto de hecho de la infracción tributaria correspondiente. Así, en la infracción por dejar de ingresar (art. 191 LGT), la anomalía sustancial habrá de tener por efecto práctico la determinación irregular de aquella magnitud contable (renta, ventas, gastos...) que es el antecedente inme-

diato de la magnitud fiscal (base imponible, base liquidable) a través de la cual se determina el importe de la obligación tributaria principal (art. 19 LGT) o de la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta (art. 23 LGT).

La anomalía sustancial puede afectar a la contabilidad o a los libros o registros establecidos por la normativa tributaria. Cuando la anomalía sustancial afecta a la contabilidad se plantea la duda de la necesidad de que la obligación de llevanza esté prevista por la norma fiscal. Porque, en efecto, puede suceder que la obligación tributaria se cuantifique, total o parcialmente, en función de magnitudes derivadas de la contabilidad mercantil respecto de cuya llevanza existe un mandato imperativo fiscal (art. 133.1 TRIS) o, por el contrario, que tal mandato no exista (valoración de elementos patrimoniales a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio).

Puesto que el artículo 184.3 no exige que la ley o el reglamento del tributo impongan expresamente la obligación de llevar contabilidad, se opina que la anomalía sustancial puede concurrir en ambas hipótesis.

La autoría de la infracción tributaria y la de la anomalía contable sustancial han de coincidir en la misma persona o entidad. El sujeto infractor ha de ser quien, a su vez, despliegue la conducta contable incorrecta. Por esta razón, no concurren los medios fraudulentos, bajo la modalidad de anomalía contable sustancial, cuando la misma se realiza por una persona o entidad diferente del sujeto infractor, por más que tal anomalía sea la causa última del resultado consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria.

Cuestión diferente es que la anomalía contable sustancial en una contabilidad determine la incorrección o irregularidad en otra (depreciación de la participación sobre una sociedad filial). En este caso la anomalía sustancial no tiene origen en la contabilidad del sujeto infractor, pero sí puede estar, a su vez, afectada por una anomalía sustancial en su propia contabilidad. La autoría de la infracción tributaria y la de la anomalía contable sustancial coinciden, aunque dicha anomalía derive de la irregular o anómala llevanza de otra contabilidad.

La anomalía sustancial es el efecto o resultado práctico de una conducta incorrecta en relación con la llevanza de contabilidad. Pero no toda incorrección determina un resultado práctico calificable como anomalía contable sustancial. Son, exclusivamente, anomalías contables sustanciales, de acuerdo con lo previsto en el artículo 184.3 a), las siguientes:

- Incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de contabilidad de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.
- Llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permiten conocer la verdadera situación de la empresa.
- La falsedad de asientos, registros o importes.
- La omisión de operaciones realizadas.
- La contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal.

Con ligeros matices, el artículo 184.3 a) reproduce lo establecido en el artículo 19.2 del Real Decreto 1930/1998, y éste, a su vez, guarda una estrecha relación con el artículo 310 del Código Penal, aprobado por la Ley Orgánica 10/1995. También se advierten similitudes con las irregularidades contables descritas en el artículo 64.2 del Real Decreto 939/1986 a efectos del régimen de estimación indirecta, y con las previsiones que sobre tal régimen estableció el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 así como con los preceptos que dicha disposición consagró a las obligaciones contables y registrales (arts. 280 y siguientes).

Así pues, el artículo 184.3 a) ha aprovechado la experiencia acumulada, lo cual es positivo, pero no ha despejado algunas de las incertidumbres que las normas en las que se ha inspirado habían suscitado.

2.1. El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad.

Cuando el número 1.º de la letra a) del artículo 184.3 de la LGT describe como anomalía sustancial en contabilidad al «...incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de contabilidad...», parte de la existencia de un conjunto normativo que regula la obligación de llevar contabilidad, que, para la generalidad de los empresarios, está contenido en el Título III del Libro Primero del Código de Comercio. Es la infracción absoluta de lo establecido en tales normas lo que determina la existencia de una anomalía contable sustancial.

La obligación de llevanza de contabilidad se descompone en un conjunto de obligaciones que hacen referencia a aspectos diversos: los libros, su legalización, los apuntes que deben realizarse en los mismos, la conservación, la claridad, el sometimiento a los principios de contabilidad... El cumplimiento de todas esas obligaciones determina el cumplimiento de la obligación de llevar la contabilidad. ¿Cuándo se produce el incumplimiento absoluto? ¿Han de incumplirse todas y cada una de las obligaciones? ¿Bastará para que pueda entenderse producido el incumplimiento absoluto el incumplimiento de las más relevantes? Y si esto es así, ¿cuáles son las más relevantes?

La obligación de llevanza de contabilidad tiene por objeto mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, a cuyo efecto la misma debe registrar todas sus operaciones, de acuerdo con unos principios básicos o generalmente aceptados. La esencia de la obligación de llevanza de contabilidad está en el registro de operaciones, conforme a unas normas a los efectos de producir unos estados financieros que reflejan la situación patrimonial, financiera y de resultados. Bajo esta consideración no pueden considerarse obligaciones relevantes las de legalización o de transcripción trimestral de balances ni, entre otras, las de lugar de llevanza o forma escrita. Por el contrario, la llevanza de los libros obligatorios o su conservación sí pueden considerarse obligaciones relevantes.

También es relevante, desde luego, contabilizar las operaciones a tenor de los principios de contabilidad generalmente aceptados (art. 38 del C de c). No obstante, la infracción de alguno de dichos principios en relación con ciertas operaciones no implica un incumplimiento absoluto, sino

una incorrección, cuya trascendencia puede ser de diverso alcance. Pero sí implicaría un incumplimiento absoluto el registro de las operaciones sin atender, de manera general y sistemática, a los referidos principios.

En suma, el incumplimiento absoluto se produce cuando se incumple alguna o algunas de las obligaciones relevantes que integran la obligación de llevanza de contabilidad, y son obligaciones relevantes aquellas cuyo incumplimiento frustra el objetivo de la contabilidad, esto es, mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados.

Cuando el obligado tributario incumple sustancialmente sus obligaciones contables o registrales, la base imponible se puede determinar en el régimen de estimación indirecta (art. 53 LGT). Aunque no pueda establecerse una identidad plena entre el «incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales» del artículo 53 de la LGT y el «incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de contabilidad» del artículo 184.3 de la LGT, en no pocos casos una irregularidad contable provocará ambas calificaciones. Se sigue de aquí que aunque el régimen de estimación indirecta procure una determinación no exacta de la base imponible, podrá apreciarse la concurrencia de medios fraudulentos en relación con la infracción tributaria que hubiere podido cometerse. Sin embargo, el régimen de estimación indirecta también puede aplicarse en supuestos en los que no media un incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de contabilidad, como, por ejemplo, en la destrucción o desaparición de los libros de contabilidad debido a siniestros u otros hechos similares. En tal caso no existirá contabilidad, y procederá la estimación indirecta, pero no habrá habido un incumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad.

2.2. Contabilidades distintas.

El número 2.º del artículo 184.3 a) establece que existe anomalía contable sustancial cuando se llevan «...contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad o ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa».

El supuesto de hecho es la llevanza de dos o más contabilidades distintas por la misma empresa. Ésta, habrá satisfecho sus obligaciones tributarias de acuerdo con la contabilidad irregular, y, al tiempo, ha llevado otra correcta. Es la primera contabilidad la que no permite conocer la verdadera situación de la empresa.

Para que concurra esta forma de anomalía contable sustancial es necesario que quede probada la existencia de dos o más contabilidades, siendo una de ellas, precisamente la utilizada a efectos fiscales, incorrecta. Ahora bien, pueden existir dos o más contabilidades distintas y no ser ninguna de ellas incorrecta. Esto sucede cuando se presentan estados financieros ante diferentes reguladores u órganos de supervisión, los cuales han establecido normas contables diferentes. En este caso no concurre anomalía contable sustancial por el hecho de la llevanza de contabilidades distintas.

La anomalía contable sustancial exige que una contabilidad, la incorrecta, trate de desfigurar la realidad de la empresa. Con mayor acierto, el artículo 310 del Código Penal establece que la llevanza de contabilidades distintas ha de ocultar o simular la verdadera situación de la empresa. Esa finalidad de ocultar, simular o desfigurar es lo que caracteriza a la llevanza de contabilidades distintas en cuanto anomalía contable sustancial.

No concurre esta forma de anomalía contable sustancial cuando se lleva una sola contabilidad y se omiten o falsean operaciones. Estamos ante una anomalía contable sustancial diferente. Es importante, sin embargo, distinguir ambas formas de comisión de la anomalía contable sustancial porque la consistente en el falseamiento o la omisión de operaciones solamente se toma en consideración a partir del porcentaje del 50 por ciento sobre la base de la sanción.

2.3. La falsedad de asientos, registros o importes.

En un sistema contable de partida doble, el asiento es el reflejo del hecho u operación en los libros de contabilidad. Cuando dicho reflejo o transcripción no recoge los hechos realmente habidos, el asiento es falso. Sencillamente, el asiento oculta la realidad.

El resultado práctico de la conducta contable incorrecta es un asiento que refleja una realidad inexistente, cualquiera que sea la realidad, de manera tal que el asiento falso desfigura la realidad o pretende simular una realidad inexistente.

Una falsedad particular es aquella en la que los hechos u operaciones se asientan por un importe distinto al real. El hecho u operación objeto del asiento existen, pero su importe es diferente del reflejado. Hay falsedad en el importe. El artículo 4.2 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, califica como falsedad de importe reflejar hechos con magnitudes dinerarias o de otra naturaleza superiores a las reales, y como omisión hacerlo con magnitudes inferiores. Esta distinción, tal vez sutil, carece de relevancia práctica, pues las falsedades y las omisiones tienen el mismo efecto. En realidad la omisión es una forma de falsedad.

Ha de distinguirse la falsedad, ya sea en el hecho u operación o en su importe, del registro incorrecto de la misma a la luz de los principios de contabilidad generalmente aceptados. En el primer caso los hechos reflejados en contabilidad a través del asiento no son los reales, en tanto que en el segundo sí lo son, pero su registro contable se ha practicado sin respetar las normas establecidas al efecto. Ambas irregularidades frustran el objetivo de la contabilidad, pero por vías diferentes. Sólo la primera es considerada anomalía contable sustancial, en la modalidad de falsedad de asientos, registros o importes.

Los hechos u operaciones se asientan en el libro Diario (previamente en los libros auxiliares cuando se lleven estos libros), y mediante el método de cálculo contable determinan, sobre la base del asiento de apertura, las representaciones contables que constituyen las cuentas anuales: balance, cuenta de pérdidas y ganancias, y la memoria. Las magnitudes contables con efectos fiscales derivan, básicamente, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del balance, y en menor medida de la memoria.

La aplicación incorrecta, o mendaz, del método de cálculo contable puede determinar que, aun habiendo sido asentados o registrados todos los hechos por sus importes reales y de acuerdo con su verdadera significación, las cuentas anuales sean incorrectas. Así, el asiento de todas las ventas en el libro Diario no procura un resultado contable correcto si el importe de las mismas no se imputa a la cuenta de pérdidas y ganancias, simplemente porque, deliberadamente, así se decide hacer. No hay, propiamente hablando, falsedad en «...asientos, registros o importes...», pero las cuentas anuales, que son los documentos que configuran y reflejan las magnitudes contables que aprueban los órganos sociales, no recogen la realidad. Diríamos que, inicialmente, la realidad de los hechos y operaciones está reflejada en los libros de contabilidad, pero, posteriormente, sin expulsar tal realidad de los libros referidos, la manipulación en el método de cálculo contable la desaloja de los documentos contables decisivos, esto es, de las cuentas anuales. En tal caso, se opina que también estamos ante una anomalía contable sustancial.

Por el contrario, no se estaría ante una anomalía contable sustancial cuando todos los hechos y operaciones han sido correctamente asentados y el método de cálculo contable perfectamente aplicado, de manera tal que las cuentas anuales son correctas, pero se transcriben en la correspondiente declaración tributaria de manera incorrecta, y se practica, en su caso, una autoliquidación conforme a las magnitudes de esas cuentas anuales incorrectamente transcritas. En este supuesto no hay anomalía contable sustancial, de manera tal que no existirán medios fraudulentos, pero sí podrá haber ocultación en los términos del artículo 184.2 de la LGT.

El resultado práctico de las irregularidades es el mismo: la declaración y autoliquidación incorrecta. Sin embargo, cuando el origen de la incorrección anide en la contabilidad estamos ante los medios fraudulentos, pero cuando el origen de la incorrección se halle en la declaración y autoliquidación, no existirán medios fraudulentos, aunque los datos incorrectamente declarados forman parte de las cuentas anuales consignadas en tal declaración. Podrá existir, eso sí, ocultación en el sentido del artículo 184.2 de la LGT.

Se advierte, y más adelante se abundará en ello, que los medios fraudulentos vienen a constituir una especie de ocultación cualificada.

2.4. La omisión de operaciones realizadas.

La omisión en libros de contabilidad de los hechos habidos o de las operaciones realizadas determina la anomalía contable sustancial.

La conducta omisiva se concreta en la existencia de un hecho u operación que no han sido reflejados a través del asiento contable correspondiente. Se trata de una de las formas bajo las que puede presentarse la falsedad contable. Es dudoso que exista omisión cuando los hechos u operaciones no se registran en contabilidad, pero sí se mencionan en la memoria o bien como notas al pie de las cuentas anuales. En este caso, nos inclinamos, más bien, por opinar que no existe una omisión de operaciones realizadas, sin perjuicio de que tal conducta contable pueda ser irregular.

2.5. La contabilización en cuentas incorrectas.

El último inciso del artículo 184.3 a) 3.º establece que es anomalía contable sustancial la contabilización de operaciones «...en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal...».

Este supuesto es totalmente diferente de los anteriores, todos ellos basados en la falsedad en relación con los hechos u operaciones, ya fuere porque no se registraban los mismos o se registraban por un importe diferente al real o porque se registraban hechos u operaciones inexistentes. Por el contrario, en el presente supuesto, los hechos u operaciones habidos se registran en los libros de contabilidad, pero tal registro se hace en cuentas incorrectas derivándose de ello una consideración fiscal distinta de la que verdaderamente corresponde.

Se integra, por tanto, esta anomalía contable sustancial de tres elementos:

- Incorporación a la contabilidad de los hechos u operaciones, por su importe real.
- Registro de los mismos en cuentas incorrectas.
- Alteración de la consideración fiscal de los hechos u operaciones.

Los hechos están reflejados en contabilidad. No hay omisión de las operaciones realizadas, ni se registran operaciones inexistentes, ni se ocultan los verdaderos importes. Hechos, operaciones, importes, son registrados en contabilidad, pero en cuenta diferente de la apropiada considerando la naturaleza y significación de tales hechos u operaciones.

Hay una divergencia entre los significados y naturaleza de los hechos u operaciones y el de la cuenta utilizada para reflejarlos. Se produce, por tanto, una infracción de la norma contable relativa a las definiciones y relaciones contables. Frente al incumplimiento abierto del deber de llevar contabilidad, sea mediante la no llevanza o la doble contabilidad o las omisiones y falsedades, la utilización de cuentas incorrectas es un incumplimiento solapado, pero no por ello, en ocasiones, menos deformante de la realidad.

Pero no basta, a los efectos de la configuración del medio fraudulento, la corrección contable, es necesario que la misma altere la consideración fiscal de las operaciones. Esta condición del tipo infractor es novedad introducida por la LGT de 2003. En efecto, el artículo 19.1 c) del Reglamento sancionador de 1998 configuraba esta anomalía sustancial exclusivamente en función de la infracción contable. El artículo 184.3 a) 3.º de la LGT 2003 añade a la infracción contable la necesidad de que la misma altere la consideración fiscal de las operaciones. No basta, para configurar la anomalía sustancial, la infracción contable, es decir, la utilización de una cuenta incorrecta a tenor de los hechos y operaciones concernidos, es condición necesaria que de tal infracción, en relación de causa a efecto, se derive una consideración fiscal de los mismos diferente de aquella

que les corresponde. De la incorrección contable ha de derivarse una consideración fiscal, a su vez, incorrecta. Por tanto, es preciso que de la sola contemplación de la cuenta incorrectamente utilizada se infiera una consideración fiscal inapropiada. Probablemente hubiera sido más exacto utilizar el término calificación en lugar del término consideración, pues para aplicar los tributos ha de procederse a la operación de calificación (arts. 13, 115 y 141 de la LGT de 2003). Pero el sentido de la norma es inequívoco. La anomalía sustancial se construye sobre una infracción contable relativa a las definiciones y relaciones contables, pero no es bastante para su plena existencia la mera infracción contable, sino que tal infracción produzca una representación de la realidad tal que la calificación de la misma en base, precisamente, y de manera única y exclusiva en función de tal representación, sea necesariamente errónea. De la infracción contable deriva una realidad distorsionada y de ella, a su vez, una calificación fiscal inapropiada. Sin esa relación causal no se configura la anomalía contable sustancial, en cuanto medio fraudulento. Una vez que concurre la misma se presenta la anomalía contable sustancial, con independencia de la dificultad que haya padecido la Administración tributaria para desvelar la infracción contable y realizar la calificación pertinente, o, incluso, si tal calificación ha podido realizarse sin necesidad de esclarecer la verdadera naturaleza de los hechos u operaciones en el contexto de la contabilidad en cuanto medio de prueba sino a través de otros medios de prueba.

Esta relación entre la infracción contable y la calificación fiscal determina que una misma infracción contable pueda constituir una anomalía sustancial en relación con un impuesto y no constituirlo respecto de otro u otros.

Son muchos los ejemplos que podrían proponerse: contabilización de un interés como dividendo de fuente extranjera (para disfrutar de la exención del art. 21 TRIS), contabilización de un ingreso como pasivo financiero (para minorar el resultado contable), contabilización como gasto de lo que es inversión (para minorar el resultado contable). Se advierte que estamos ante infracciones contables en los tres casos, y también que los tres pueden causar una calificación fiscal incorrecta. Y también se advierte que el impacto de las tres infracciones contables sobre la imagen fiel de las cuentas anuales es muy diversa. La primera no afecta a la cuenta de resultados ni al patrimonio neto (excepto por el efecto fiscal), la segunda afecta tanto al resultado como al patrimonio neto de manera absoluta, y la tercera lo hace de manera temporal. Sin duda, desde la perspectiva del deber ser no debieran anudarse las mismas consecuencias en orden a la configuración del medio fraudulento, pero no creemos que la norma permita entrar en disquisiciones. La infracción contable se ha producido y ha sido causa de una calificación fiscal inapropiada, de manera tal que la anomalía contable sustancial se ha producido.

Dicho esto, se opina que la proporcionalidad, en cuanto principio rector de la potestad sancionadora, obliga a la Administración tributaria a una ponderación de los hechos en presencia. Así, si frente a la contabilización de un ingreso como pasivo financiero no cabe sino la plena apreciación de la anomalía contable sustancial, en el caso de la contabilización de un activo como gasto, habrían de ponderarse importes, dificultades de control e inventario de los mismos, entre otros aspectos.

Pero la ponderación no es tarea fácil. Sobre todo cuando el resultado de la misma sólo admite dos calificaciones: hay, o no, anomalía sustancial en contabilidad. No hay una posición intermedia. Y la consecuencia es importante: la sanción se duplica pudiendo incluso triplicarse. Por otra parte, y sin perjuicio de lo que más adelante se dirá sobre el elemento subjetivo, la infracción contable puede derivar de una voluntad deliberada, de la negligencia o, incluso, del error.

Adviértase que, como ya se apuntó anteriormente, la anomalía sustancial en contabilidad se configura en base a situaciones puramente fácticas, excepto en el caso que nos ocupa. La situación fáctica (omisión de operaciones, su falseamiento, no llevanza de libros), es fácilmente identificable y de inequívoca configuración. En el supuesto que nos ocupa la anomalía contable sustancial se configura en base a una infracción de las normas contables relativas a las definiciones y relaciones contables. La infracción contable que, además, debe alterar la consideración fiscal de la operación, no se identifica de manera tan rotunda como las situaciones puramente fácticas. Y de ahí el portillo por el que puede colarse la inseguridad jurídica. Pero también debe reconocerse que una infracción contable radical, determinante de una calificación fiscal diversa de la procedente en atención a la naturaleza de los hechos tiene méritos para engrosar el capítulo de las anomalías contables sustanciales.

En este punto la norma reglamentaria hubiera debido prodigarse y, por el contrario, guarda un sonoro silencio, pues, en efecto, se limita a considerar que existe contabilización en cuentas incorrectas cuando las operaciones se contabilicen infringiendo normas reguladoras de la llevanza de libros o registros, pero siempre que tal irregularidad «...altere su consideración fiscal...», siendo así que, precisamente, de lo que se trata es de definir o, cuando menos, describir los supuestos en los que tal alteración se produce.

Son muchos los supuestos que, potencialmente, van a plantear importantes dudas respecto de la producción o no de esta alteración de la consideración fiscal. ¿Altera la consideración fiscal una provisión por depreciación de existencias cuando no existe evidencia objetiva de tal depreciación? ¿Lo hace una amortización superior a la derivada de las tablas oficiales cuando tampoco existe evidencia objetiva de la misma? ¿Lo hace el registro de un gasto financiero sin atender a las cuentas de periodificación? ¿Lo hace una valoración de existencias que, con infracción de la norma contables aplicable, determine una infravaloración de las mismas?

Todos estos supuestos, y otros más que podrían traerse a colación, tienen en común que infringen un principio contable o una norma contable derivada del mismo. Y tal infracción, necesariamente, implica la utilización incorrecta de una cuenta. La inexistencia de la depreciación de las existencias implica la utilización incorrecta de la provisión. Se ha utilizado esta cuenta cuando no se debiera haber utilizado cuenta alguna, y, naturalmente, el resultado contable es incorrecto. Bajo una cuenta de fondo de amortización disparatada late una reserva subrepticia. Si las existencias se valoran incluso por debajo del valor de adquisición, el saldo de la cuenta de existencias es incorrecto y, además, el saldo de una cuenta de patrimonio neto no aparece reflejado. Finalmente, cargar a pérdidas y ganancias un gasto financiero no devengado, en vez de hacerlo a cuenta de periodificación, implica la utilización incorrecta de ambas cuentas.

Sin embargo, todos estos supuestos son de menor gravedad que aquel otro consistente en el registro de pasivos ficticios para eludir el registro de ingresos, o el registro de activos ficticios para distribuir solapadamente el patrimonio a los socios.

No hace falta abundar más en el complejo conjunto de las irregularidades contables con trascendencia fiscal para ponderar la necesidad de un desarrollo reglamentario más generoso.

2.6. La anomalía sustancial en contabilidad y el elemento subjetivo.

Las circunstancias calificadoras forman parte del tipo infractor y, consecuentemente, deben estar abarcadas por el elemento subjetivo de la infracción. Las anomalías sustanciales en contabilidad, por su contextura, generalmente serán fruto de una voluntad deliberada, es decir, que su comisión se realizará dolosamente. La doble contabilidad, las omisiones o falsedades contables difícilmente podrán concurrir por simple negligencia. La anomalía sustancial en contabilidad revela una voluntariedad infractora plena y deliberada.

Por excepción, la modalidad de anomalía contable sustancial consistente en la utilización de cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal, puede provenir no sólo del dolo sino de la negligencia o el error. Es concebible una interpretación incorrecta de la norma contable debido a la oscuridad de la misma o a la inadecuada formación contable del empresario, o, incluso, al puro error, y que de ello se derive la utilización de una cuenta incorrecta que altere la consideración fiscal de las operaciones. No se estima, sin embargo, que exista medio fraudulento cuando la anomalía deriva del error, ni, aunque pudiera ser discutible debido al deber de diligencia del empresario en la llevanza de la contabilidad, tampoco cuando deriva de la negligencia.

En relación con la legislación precedente [art. 82.1 d) de la LGT de 1963, según reforma de la Ley 25/1995], las sentencias del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2003 y 14 de marzo de 2003 establecieron que «...dada la concreta significación que la expresión medios fraudulentos tiene, incluso en el uso vulgar del lenguaje, sólo las anomalías contables (que habrán de detallarse puntualmente, sin que sean admisibles afirmaciones apodícticas de que concurren) especialmente buscadas con el propósito de eludir el pago de los impuestos a sabiendas de su falsedad, de su ilegalidad o de su significación engañosa y falaz, podrán tener el aludido carácter de circunstancia de la agravación...».

El criterio del Tribunal Supremo apunta, sin ambigüedades, a que la anomalía sustancial en contabilidad, en cuanto medio fraudulento, ha de ser fruto del dolo. Pero, en realidad, de ello no se derivará, en la práctica, la necesidad de un mayor rigor en la actividad inquisitoria de la Administración tributaria en el ámbito subjetivo de la infracción, pues, en general, la existencia objetiva de la anomalía contable sustancial probará, por sí misma, que sólo a través de una voluntad deliberada ha podido configurarse.

No se estima acertada, por tanto, la tesis, suscitada por la nueva LGT, de que la voluntariedad infractora ha de buscarse exclusivamente en la acción típica de cada infracción tributaria, de manera tal que los medios fraudulentos, y también la ocultación, se configurarían de manera objetiva. Por el contrario, la sólida doctrina jurisprudencial conformada en torno a los medios fraudulentos de la Ley General Tributaria de 1963, según Ley 25/1995, continúa siendo válida, máxime considerando que los medios fraudulentos se incorporan al tipo infractor en la Ley General Tributaria de 2004. Muestra de esta doctrina es la Sentencia de 16 de noviembre de 2000, de la Audiencia Nacional, la cual observa que el principio de culpabilidad «...constituye un elemento básico... y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes...».

2.7. La calificación unitaria y las anomalías contables sustanciales.

La calificación unitaria de la infracción del artículo 184.1 determina que cuando concurra la anomalía contable sustancial, la infracción tributaria se califique de muy grave, y ello aun cuando el citado medio fraudulento no hubiere abarcado la totalidad de la conducta infractora, incluso si sólo hubiese abarcado una pequeña parte de la misma.

Así, un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que incurre en anomalía contable sustancial en relación con una renta de actividad económica, y que, además, aplica incorrectamente una deducción de la cuota no mediando una causa de exención de responsabilidad comete una infracción que podrá ser calificada unitariamente como muy grave.

Para evitar o, al menos, paliar los efectos desmesurados de la calificación unitaria, la anomalía contable sustancial consistente en la llevanza incorrecta de los libros o registros ha de representar «...un porcentaje superior al 50 por 100 del importe de la base de la sanción...». De esta manera solamente cuando la anomalía contable sustancial reviste una cierta importancia en relación con la infracción surtirá efectos. Se trata de la misma técnica prevista por el artículo 184.2 respecto de la ocultación. De esta manera el legislador pretende resolver el conflicto entre equidad y sencillez que, como sabemos, la calificación unitaria plantea. La anomalía contable sustancial sólo surtirá efecto a partir del umbral legalmente establecido.

El umbral se determinará en función de la siguiente fracción:

$$\frac{\text{Incidencia de la llevanza incorrecta de los libros}}{\text{Base de la sanción}}$$

Si comparamos tal fracción con la que realiza la misma función en la determinación de la ocultación (art. 184.2), vemos que el denominador es coincidente, pero no así el numerador. Sin embargo, se opina que la diferencia es puramente terminológica, porque la magnitud designada en ambos casos es la misma: la parte de deuda tributaria derivada de la ocultación. Por tanto, la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros ha de medirse en términos de deuda tributaria, es decir, de aquella parte de la deuda tributaria imputable a la anomalía contable sustancial del punto 3.º del artículo 184 a). Y ello debe ser así porque, de otra manera, los términos de la fracción no serían homogéneos y, entonces, carecería de sentido.

En consecuencia, la fracción descrita será, para las diferentes infracciones que admitan la calificación de muy grave, la siguiente:

$$\text{(Art. 191.4): } \frac{\text{Deuda derivada de la anomalía}}{\text{Cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción}}$$

$$\text{(Art. 192.4): } \frac{\text{Deuda derivada de la anomalía}}{\text{Cuantía de la liquidación cuando no se hubiere presentado declaración}}$$

$$\text{(Art. 192.4): } \frac{\text{Deuda derivada de la anomalía}}{\text{Cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y de la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados}}$$

$$\text{(Art. 193): } \frac{\text{Deuda derivada de la anomalía}}{\text{Cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la infracción}}$$

Ambos términos son homogéneos porque representan porciones de la deuda tributaria: la imputable a la anomalía contable (numerador), y la imputable a la infracción, unitariamente considerada (denominador). Cuando la infracción se haya realizado a través de anomalías contables sustanciales en su totalidad, ambos términos coincidirán, y el porcentaje será del 100 por ciento.

El artículo 11 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, regula el cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de libros o registros, es decir, establece las normas oportunas para determinar el importe del numerador y también del denominador de las fracciones anteriormente descritas. Distingue la norma entre tributos a tipo proporcional y tributos a tarifa progresiva.

Tratándose de tributos a tipo proporcional, la fracción se determina de la siguiente manera:

$$\frac{BI\ ac \times tg + \nabla ded\ ac}{BI\ ac \times tg + BI\ no\ acs \times tg + \nabla ded\ ac + \nabla ded\ no\ acs}$$

Donde:

- BI ac*: incremento base imponible derivado de la anomalía contable.
- ∇ded ac*: disminución deducciones de la cuota derivada de la anomalía contable.
- BI no acs*: incremento base imponible sancionable no derivado de la anomalía contable.
- ∇ded no acs*: disminución deducciones de la cuota sancionable no derivada de la anomalía contable.
- tg*: tipo de gravamen.

Tratándose de tributos a tipo progresivo se utilizará el tipo medio de gravamen.

Puede apreciarse que en la fracción precedente los términos son homogéneos. En efecto, el denominador es la parte de la deuda tributaria imputable a la anomalía contable, es decir, a determinados hechos sancionables, y el denominador es la parte de deuda tributaria imputable a la anomalía contable y a los restantes hechos sancionables, es decir, a todos los hechos sancionables.

En una regularización tributaria pueden concurrir incrementos de la base imponible, relativos a hechos sancionables y no sancionables, y alguno de los hechos sancionables estar afectado por la anomalía contable del artículo 184.3 a) 3.º, con disminuciones de la base imponible, y también disminuciones de las deducciones de la cuota, imputables a los distintos hechos antedichos, con aumentos de las deducciones.

El apartado 3 del artículo 11 del Reglamento general del régimen sancionador tributario establece una norma relativa al caso en que en la regularización también se hayan practicado disminuciones en la base imponible o aumentos en las deducciones de la cuota, a tenor de la cual la cuantía de tales ajustes no se tendrá en cuenta para determinar el importe de los términos de la fracción. Esta norma es lógica, porque los ajustes de tal naturaleza no implican hechos sancionables. Pero también es superflua, porque tal y como el apartado 2 del artículo 11 construye la fracción va de suyo que los referidos ajustes son irrelevantes. Tal vez la norma reglamentaria haya querido salir al paso de ciertas prácticas consistentes en el reparto proporcional de los ajustes negativos entre los hechos sancionables y no sancionables.

Interesa, ahora, valorar la corrección de la fórmula contenida en el artículo 11.2 del Reglamento general del régimen sancionador tributario.

Tratándose de tributos con tipo de gravamen proporcional, la fórmula es correcta con la matización que más adelante se expondrá, pues está basada en la relación existente entre la parte de deuda tributaria regularizada imputable a los hechos sancionables cometidos mediante hechos fraudulentos y la parte de deuda tributaria imputable a todos los hechos sancionables. En efecto, la letra a) del citado artículo conduce, para los tributos con tipo proporcional, a la parte de deuda tributaria resultante de la regularización imputable a los hechos sancionables afectados por anomalía contable, y la letra b), igualmente para los tributos a tipo proporcional, a la parte de deuda tributaria regularizada resultante de todos los hechos sancionables, esto es, al «...importe de la base de la sanción...», en conformidad con lo previsto en el artículo 184.2 b) de la Ley 58/2003.

Un sencillo **ejemplo** ilustra respecto de la bondad de la fórmula del artículo 11.2 del Real Decreto 2063/2004.

EJEMPLO 1:	Incidencia de la llevanza incorrecta de libros o registros, según el artículo 11	
Base imponible declarada	100	
Cuota íntegra (100 × 0,35)	35	
		.../...

.../...	
Base imponible comprobada (100 + 30 + 140 – 20)	250
Hechos no sancionables	30
Hechos sancionables	140
Anomalía contable	100
Otros	40
Disminuciones	20
Cuota íntegra (250 × 0,35)	87,5
Cuota ingresada autoliquidación	35
Cuota a ingresar	52,5
Aplicación del artículo 11.2:	
$\frac{100 \times 0,35}{140 \times 0,35} = \frac{35}{49} = \frac{5}{7} > 50\%$	

El numerador de la fracción recoge la parte de deuda tributaria regularizada imputable a hechos sancionables fraudulentos por llevanza incorrecta de libros y el denominador la parte de deuda tributaria regularizada imputable a la totalidad de los hechos sancionables.

La fórmula es, pues, correcta. Pero la corrección de la fórmula empleada por el artículo 11.2 para determinar la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros, pone de relieve la incorrección del artículo 8.3 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, relativo al cálculo de la base de la sanción. En efecto, el denominador de la fracción del artículo 11.2 no puede ser otra cantidad que la base de la sanción, por imperativo del artículo 184.3 a) 3.º, último inciso de la Ley 58/2003, y tal y como lo calcula el artículo 11.2 b) lo es, pero, y aquí está el problema, por aplicación del artículo 8.3 se llega a una cantidad diferente.

El **ejemplo** precedente ayuda a desvelar la divergencia.

EJEMPLO 2:

Base de la sanción según el artículo 8.3

Cantidad a ingresar	52,5
Incrementos sancionables regularizados × tg (140 × 0,35)	49
Incrementos totales × tg [(140 + 30) × 0,35]	59,5
Coeficiente	$\frac{49}{59,5} = 0,82$
Base de la sanción (52,5 × 0,82)	43,05

Puede apreciarse que la base de la sanción del artículo 8.3, y el denominador de la fracción del artículo 11.2, que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 184.3 a) de la Ley 58/2003, debería ser la misma cantidad, no lo es. El defecto no está en el artículo 11.2, sino en el 8.3, ambos del Reglamento general del régimen sancionador tributario.

Ha de observarse que este defecto, imputable, como se ha dicho, al artículo 8.3, sólo se presenta cuando en la regularización se producen disminuciones en la base imponible o aumentos en las cantidades a deducir. Por tanto, la incidencia práctica global del mismo no será significativa. Por otra parte, tampoco determinará conflictos porque, al favorecer al contribuyente, no será combatido ante los tribunales de justicia.

La fórmula del artículo 11.2 es correcta por las razones que se han expuesto, pero debe hacerse una matización. En efecto, en el denominador, por imperativo del artículo 184.3 a) de la Ley 58/2003, debe figurar la base de la sanción. Y a ella se llega por aplicación de la letra b), excepto cuando en la regularización se han practicado disminuciones en la base imponible o aumentos en las deducciones que superan a los aumentos en la base imponible o a las disminuciones en la cuota derivados de hechos no sancionables. En este supuesto, al no tomarse en consideración las referidas disminuciones en la base imponible o aumentos en las deducciones, se llega en el denominador a una cantidad superior a la base de la sanción, lo cual iría en contra de lo previsto en el artículo 184.3 a) de la Ley 58/2003.

El **ejemplo** precedente, suponiendo disminuciones de 50, pone de relieve la divergencia.

EJEMPLO 3:

Base imponible declarada	100
Cuota íntegra (100 × 0,35)	35
Base imponible comprobada (100 + 30 + 140 – 50)	220
Hechos no sancionables	30
Hechos sancionables	140
Anomalía contable	100
Otros	40
Disminuciones	50
Cuota íntegra (230 × 0,35)	80,5
Cuota ingresada autoliquidación	35
Cuota a ingresar	45,5

Aplicación del artículo 11.2 del Real Decreto 2063/2004

$$\frac{100 \times 0,35}{140 \times 0,35} = \frac{35}{49} = \frac{5}{7} > 50\%$$

Puede apreciarse que el denominador (49) es superior a la cantidad dejada de ingresar (45,5). Pues bien, de acuerdo con lo previsto en el artículo 184.3 a) 3.º de la Ley 58/2003, el denominador nunca debería rebasar la base de la sanción, y ésta no puede ser superior a la cantidad dejada de ingresar imputable a hechos sancionables.

El origen de este tolerable defecto no está en el artículo 11.2 del Reglamento general del régimen sancionador tributario sino en la propia tipificación de la infracción tributaria, consistente en dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria (excepto la infracción prevista en el art. 195.1 segundo párrafo), pues tal tipificación conduce a que los errores padecidos por el contribuyente (disminuciones en base imponible, aumentos en deducciones de la cuota), neutralicen, total o parcialmente, infracciones, dolosas o negligentes, de normas tributarias.

De acuerdo con lo expuesto, la matización que ha de efectuarse respecto de la corrección de la fórmula del artículo 11.2 no versa sobre la lógica intrínseca de la misma, sino sobre su adecuación al artículo 184.3 a) 3.º de la Ley 58/2003. La norma reglamentaria ha preferido conservar la lógica intrínseca, antes que adaptarse perfectamente al mandato legal. La adaptación hubiera requerido establecer un límite (la cantidad dejada de ingresar imputable a hechos sancionables) al importe del denominador. La lógica intrínseca hubiera quedado menguada con tal límite. La equidad va de la mano de la lógica intrínseca.

En su conjunto, por tanto, puede afirmarse que el artículo 11.2 ha resuelto certeramente el problema, no fácil, del cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de libros o registros.

El umbral para la apreciación de la anomalía contable sustancial sólo se predica respecto de lo establecido en el número 3.º del artículo 184.3.º a). La literatura legal así lo hace ver pues, de una parte, tal umbral está regulado en el último inciso del párrafo único relativo al número 3.º, y de otra, el porcentaje se calcula en relación con «...la llevanza incorrecta de los libros o registros...», que es, justamente la anomalía contable sustancial prevista en el número 3.º.

Por tanto, las anomalías contables de los números 1.º y 2.º del artículo 184.3 a) no están afectadas por el umbral. Así, el incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o la llevanza de contabilidades distintas, siempre determinan la anomalía contable sustancial, y, consecuentemente, la calificación unitaria de la infracción como muy grave, por exigua que sea la incidencia de aquellas anomalías contables respecto de la base de la sanción.

Es difícil descubrir la lógica en la que descansa este tratamiento dispar de las diversas anomalías sustanciales contables. En efecto, no se advierte una mayor gravedad en la ausencia de contabilidad que en la llevanza mendaz de la misma. Y, en cualquier caso, lo que interesa es la relación de la incidencia de la anomalía contable sustancial respecto de la infracción tributaria.

La lógica apunta a que el último inciso del párrafo único del número 3.º del artículo 184.3 a) hubiera debido ser un párrafo independiente y referido a los tres números de dicha norma.

2.8. El error de salto.

La fórmula para determinar la incidencia de la anomalía contable sustancial del artículo 184.3 a) 3.º pone relieve, al igual que acontece en la ocultación, el error de salto propio de todo límite.

En efecto, hasta la relación 1/2 la infracción no es muy grave, pudiendo ser grave o leve, según los casos, unitariamente calificada.

Al igual que sucedía en el caso de la ocultación, el error de salto, unido a que la infracción muy grave puede sancionarse con multa de hasta el 150 por ciento, provoca un intervalo de sanciones irregular, de manera tal que puede determinar una sanción menor o igual a mayor infracción, manteniéndose constante el valor absoluto de la incidencia de la anomalía contable sustancial.

La siguiente secuencia ayudará a comprender el referido efecto:

Deuda imputable anomalía	Deuda imputable a otra infracción sin anomalía	Deuda regularización no imputable a infracción	Proporción	Sanción
20	20	60	$\frac{20}{20 + 20} = \frac{1}{2}$	60 (20 + 20) 150%
20	30	50	$\frac{20}{20 + 30} = \frac{2}{5}$	50 (20 + 30) 100%
20	40	40	$\frac{20}{20 + 40} = \frac{1}{3}$	60 (20 + 40) 100%

La secuencia precedente pone de manifiesto que la sanción es menor cuando la base de cálculo de la infracción es mayor (comparación de las posiciones primera y segunda), o igual (comparación de las posiciones primera y tercera), no variando el valor absoluto de la incidencia imputable a la anomalía contable sustancial.

2.9. La anomalía contable sustancial y la estimación indirecta.

El incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales es causa de aplicación del régimen de estimación indirecta, de acuerdo con lo previsto en el artículo 53.1 c) de la LGT. El artículo 64.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos describe un conjunto de supuestos determinantes de incumplimiento contable sustancial. Nos planteamos la relación entre tales supuestos y aquellos otros que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 184.3 a) de la Ley General Tributaria constituyen anomalías sustanciales en la contabilidad.

La letra a) del artículo 64.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos tipifica como incumplimiento contable sustancial al incumplimiento de «...la obligación de llevanza de contabilidad o de los registros establecidos por las disposiciones fiscales...». La semejanza con el número 1.º del artículo 184.3 a) es bien evidente. Existe, no obstante, una diferencia, al menos cualitativa, porque la anomalía contable sustancial exige que el incumplimiento de la obligación de llevanza sea absoluto. No parece que esta diferencia tenga importantes efectos prácticos, porque el carácter subsidiario del régimen de estimación indirecta probablemente determinará, en la mayoría de las ocasiones, que incumplimientos contables de índole formal, es decir, que no frusten el objetivo de la contabilidad de mostrar una realidad patrimonial, financiera y de resultados, no impidan la aplicación del régimen de estimación directa, de forma tal que el de estimación indirecta, en la mayoría de las ocasiones, se abrirá cuando medie el incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de contabilidad.

La letra b) del artículo 64.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos tipifica como incumplimiento contable sustancial al supuesto en el que la contabilidad «...no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos...». Una contabilidad en la que concurren estas irregularidades, muy probablemente sea una manifestación de la doble contabilidad o llevanza de contabilidades distintas en el sentido del número 2.º del artículo 184.3 a).

La letra c) del artículo 64.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos tipifica como incumplimiento contable sustancial la existencia en «...los registros y documentos contables (de)... omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la exacta constatación de las operaciones realizadas...».

Estas irregularidades son las descritas como anomalías contables sustanciales en el artículo 184.3 a) 3.º.

La letra d) del artículo 64.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos tipifica como incumplimiento sustancial el supuesto de una contabilidad, tan deficientemente llevada, que no permite verificar «...la declaración o determinar con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación...».

Esta irregularidad contable no tiene su correspondiente anomalía sustancial en el artículo 184.3 a).

Finalmente, la letra e) del artículo 64.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos tipifica como incumplimiento sustancial la existencia de una «...incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad...», de manera tal que, por tanto, pueda estabecerse la presunción de que la contabilidad es incorrecta.

En este supuesto la inspección tributaria no prueba la existencia de omisiones o falsedades contables, ni de la doble contabilidad. No hay una prueba de la omisión de operaciones, pero sí de la incongruencia entre magnitudes económicas constatadas y la representación contable.

Sin duda éste es el supuesto menos claro en este ejercicio de correspondencia entre el incumplimiento contable sustancial del artículo 64.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos y el artículo 184.3 a), porque si es cierto que no aparece expresamente considerado por este último precepto como anomalía contable sustancial, también lo es que la prueba, aun mediante presunción de la incongruencia, necesariamente conlleva la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad en los términos previstos en el artículo 184.3 a).

La Sentencia de 29 de junio de 2000, de la Audiencia Nacional, aborda un caso en el que procede la estimación indirecta debido a «...la incongruencia manifiesta entre las operaciones de venta registradas y las que debieran resultar de sus adquisiciones derivadas de anomalías sustanciales en los registros obligatorios del sujeto pasivo...», y aprecia, al tiempo, «...la utilización de medios fraudulentos en su comisión (de la infracción) por la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad...».

La Sentencia de 15 de junio de 2000, de la Audiencia Nacional, se enfrenta a un caso en el que «...existen discrepancias entre los datos registrados en los libros de compras y gastos y los justificados por el interesado... (y) aplicando a las compras las proporciones y precios manifestados por el obligado tributario a la cifra de rentas no se corresponde con la declarada...», y también aprecia la existencia de la anomalía contable sustancial.

La Resolución de 9 de octubre de 1996, del TEAC, entendió correcta la aplicación del régimen de estimación indirecta porque, entre otros defectos, existía «...incongruencia entre ingresos contabilizados y los que resultan del estudio sobre compras, lo que permite presumir que la contabilidad es incorrecta...», y aprecia la existencia de anomalías sustanciales en contabilidad, y lo propio hicieron las Resoluciones de 21 y 22 de febrero de 1996.

Vemos pues que, excepción hecha de la irregularidad contable prevista en la letra c) del artículo 64.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, el incumplimiento contable sustancial que abre la puerta a la aplicación del régimen de estimación indirecta también es anomalía contable sustancial constitutiva de medio fraudulento, antes con función de circunstancia de graduación de la sanción, y a partir de la Ley 58/2003, en calidad de circunstancias para calificar la infracción. ¿Y lo inverso? Esto es, supuesto que la irregularidad contable no abriera paso al régimen de estimación indirecta, si por tal motivo tampoco pueda apreciarse la existencia de anomalía sustancial en contabilidad, en cuanto medio fraudulento.

Se opina que la respuesta debe ser negativa. Esto es, que pueden existir anomalías sustanciales en contabilidad, tal como omisiones o falseamientos contables, pero que, sin embargo, no determina la aplicación del método de estimación indirecta, porque la información ocultada o falseada en los libros de contabilidad puede ser suplida por otros medios de prueba que permitan la determinación directa de la base imponible. No lo ha entendido así la Sentencia de 29 de diciembre de 1995, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, a cuyo tenor «...no cabe hablar de anomalías sustanciales en la contabilidad cuando la Inspección, a la hora de determinar la situación tributaria del recurrente, no se ve obligada a recurrir al régimen de estimación indirecta sino que, con los propios datos

que le proporciona el sujeto pasivo, puede llegar a clarificar aquella situación...», y ello a pesar de que parece admitirse la omisión de ingresos en los Libros Registros de Ingresos y Gastos. No se puede compartir tal criterio, pues si la omisión de ingresos ha sido probada, la anomalía contable sustancial existe, aunque la concurrencia de otros medios de prueba distintos de la contabilidad permitan determinar la base imponible de manera directa.

2.10. La anomalía contable sustancial y los libros o registros de carácter fiscal.

El artículo 133 del TRIS establece que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deberán llevar su contabilidad «...de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen...». La norma remite a una regulación contenida, básicamente, en el Código de Comercio. A los libros de contabilidad mercantiles habrán de referirse las omisiones, falseamientos, duplicidades u otros incumplimientos tipificados como anomalía contable sustancial en el artículo 184.3 a) de la Ley 58/2003, cuando se trate de una infracción tributaria relativa a la obligación tributaria derivada de la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Otros tributos, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre el Valor Añadido establecen libros o registros específicos. En este caso, la anomalía sustancial en contabilidad podrá afectar a dichos libros o registros. Así lo establecen los números 1.º y 3.º del artículo 184.3 a). Sin embargo, la anomalía consistente en la doble contabilidad no puede cometerse en relación con los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, ya que el número 2.º del citado artículo 184.3 a) no lo prevé.

3. FACTURAS, JUSTIFICANTES U OTROS DOCUMENTOS FALSOS O FALSEADOS

El artículo 184.3 b) considera medio fraudulento «...el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados...», siempre que «...la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción...».

El antecedente inmediato de este precepto lo hallamos en el artículo 82.1 c) de la Ley General Tributaria salida de la reforma de la Ley 25/1995, desarrollado por el artículo 19 del Real Decreto 1930/1998.

3.1. Delimitación de los documentos afectados.

La norma se refiere a las facturas, justificantes u otros documentos.

Las facturas son una clase de documentos perfectamente delimitada en el ámbito fiscal. En efecto, las normas reglamentarias sobre la materia las describen con detalle y establecen su contenido. La ausencia de factura, cuando su uso sea obligatorio, determina consecuencias precisas en el IVA, el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades. Así, el IVA soportado no será deducible, y los gastos contabilizados no serán fiscalmente deducibles para determinar los rendimientos de actividades económicas en el IRPF, ni, con carácter general en el Impuesto sobre Sociedades. Inversamente, los ingresos contabilizados, aun sin mediar factura, computarán como tales a efectos de determinar la base imponible.

La rigidez de la prueba de los gastos deducibles a través de la factura o documento sustitutivo ha sido flexibilizada por el artículo 106.3 de la LGT, el cual concede a la factura la consideración de medio de prueba de carácter prioritario, es decir, no exclusivo ni excluyente, recibiendo así cierta jurisprudencia.

La factura es, de acuerdo con las disposiciones citadas, el documento que recoge las operaciones de quienes realizan actividades económicas.

Al justificante se refiere el artículo 30 del Código de Comercio cuando establece que los empresarios conservarán «...los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio...».

El justificante es un documento típicamente vinculado a la contabilidad. En efecto, todo asiento contable debe estar respaldado por un justificante relativo a la operación que se registra. En este sentido, todas las facturas emitidas y recibidas por un empresario mercantil son justificantes, pero no todos los justificantes son facturas. La nómina o el pago de una indemnización se refleja en documentos justificantes, pero no son facturas.

En cuanto al documento, es un elemento ampliamente utilizado en leyes y reglamentos. Tal vez la descripción más consistente se halla en el artículo 26 del Código Penal, a cuyo tenor «... se considera documento todo soporte material que exprese o incorpore datos, hechos o narraciones con eficacia probatoria o cualquier otro tipo de relevancia jurídica...».

Con la ayuda de esta descripción parece correcto considerar como documento, a los efectos del artículo 184.3 b), a todo soporte material que incorpore datos, hechos o narraciones con relevancia jurídico-fiscal, es decir, a efectos del cumplimiento de obligaciones tributarias o del ejercicio de derechos también tributarios.

Así las cosas, de la misma manera que el ámbito del justificante rebasa el de la factura, el ámbito del documento rebasa al del justificante. La factura y el justificante son documentos esencialmente vinculados a la documentación contable, pertenecen al ámbito de la misma y, a su vez, son su más conspicua manifestación. El documento comprende, ciertamente, a las facturas y justificantes, pero rebasa los linderos de la contabilidad, incluso de lo mercantil, pudiendo estar referido a todo tipo de hechos o situaciones jurídicamente relevantes, ya tengan naturaleza mercantil (letras, libranzas, pagarés...), civil (escrituras públicas, contratos privados...) o administrativa.

3.2. Delimitación de la falsedad.

La norma se refiere a los documentos «...falsos o falseados...». El artículo 82.1 c) de la Ley General Tributaria de 1963, según redacción de la Ley 25/1995, utilizó la misma expresión, y PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS comentaron que el calificativo de falso «...se refiere a los casos o documentos que faltan a la veracidad (facturas que reflejan operaciones inexistentes o por cuantía diversa de la real)...», y que el calificativo de falseados «...parece referido más bien a los casos de falsificación o alteración material del documento...».

La norma no especifica la naturaleza o condición de los documentos falsos o falseados. Por tanto, cualquier tipo de documento afectado por la falsedad podrá constituir un medio fraudulento. Así, documentos privados o públicos, documentos mercantiles o civiles e incluso documentos administrativos.

La norma se refiere expresamente a unos documentos que forman parte de la contabilidad, a saber, las facturas y los justificantes. Recordemos, en este sentido, que el artículo 30 del Código de Comercio obliga a los empresarios, a conservar «...los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio...». Una factura o su justificante falso o falseados determina, a su vez, la falsedad del asiento afectado, esto es, una conducta tipificada en el artículo 184.3 a) 3.º en concepto de anomalía contable sustancial. La falsedad del justificante es el medio a través del cual se comete la falsedad en el asiento, si bien ésta podría existir sin aquélla. Lo normal será que ambas falsedades formen parte de la misma conducta y que se presenten indisolublemente concatenadas. En tal caso, se plantea la cuestión del medio fraudulento que debe ser tomado en consideración.

Pues bien, se opina que concurren ambos medios fraudulentos y que ambos pueden ser apreciados, ya que ambos efectivamente existen, si bien el resultado práctico de la simultánea apreciación no es relevante, porque el efecto de calificación de los medios fraudulentos es exactamente igual, con independencia de que se presente una o varias modalidades de los mismos.

Dicho esto, debe notarse que una interpretación que postulase la preferencia de la anomalía contable sustancial sobre la falsedad documental contable podría determinar la inexistencia del medio fraudulento, debido a que, como hemos visto, la anomalía contable sustancial computa a partir del porcentaje del 50 por ciento en tanto que la anomalía documental contable lo hace a partir del 10 por ciento, como veremos seguidamente. No parece correcta tal interpretación. Por el contrario, una factura o un justificante falso o falseado podrá determinar el medio fraudulento del artículo 184.3 b) y no determinar el medio fraudulento de la letra a) del mismo artículo, o podrá determinar ambos.

3.3. La falsedad documental y el elemento subjetivo.

La conducta determinante de la falsedad documental no se concibe sino movida por una voluntad deliberada. La falsedad documental, en sí misma, es un hecho puramente objetivo, pero este hecho es la consecuencia de una conducta dolosa. La prueba de la conducta dolosa se desprende de los propios hechos.

Es posible, sin embargo, que la falsedad no estuviera ideada para cometer una infracción tributaria, sino con una finalidad diferente, pero al aprovechar el obligado tributario la falsedad documental para cometer la infracción tributaria, ha de apreciarse la concurrencia del medio fraudulento.

3.4. La calificación unitaria y la falsedad documental.

La falsedad documental determina que la infracción se califique de muy grave siempre que «...la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción...». Al igual que en la ocultación y en la llevanza incorrecta de la contabilidad, se establece un umbral para la apreciación de la falsedad documental, en cuanto medio fraudulento.

El umbral se determinará en función de la siguiente fracción:

$$\frac{\text{Incidencia de la falsedad documental}}{\text{Base de la sanción}}$$

El artículo 12 del Reglamento general de régimen sancionador tributario, regula el cálculo de la incidencia de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, con idénticos criterios a los examinados anteriormente en relación con la llevanza incorrecta de los libros o registros, lo que nos permite remitirnos a los comentarios efectuados en 2.7. Bastará, a efectos expositivos, consignar la fracción determinante del coeficiente en el que se concreta la incidencia.

Tratándose de tributos a tipo proporcional:

$$\frac{BI f \times tg + \nabla ded f}{BI f \times tg + BI no fs \times tg + \nabla ded f + \nabla ded no fs}$$

Donde:

- BI f*: incremento base imponible derivado de la falsedad.
- ∇ded f*: disminución deducciones de la cuota derivada de la falsedad.
- BI no fs*: incremento base imponible sancionable no derivado de la falsedad.
- ∇ded no fs*: disminución deducción de la cuota sancionable no derivada de la falsedad.
- tg*: tipo de gravamen.

Tratándose de tributos a tipo progresivo, se utilizará el tipo medio de gravamen.

La falsedad documental puede afectar a una o a varias fuentes de renta y, por tanto, a la fracción de la deuda tributaria derivada de las mismas. Para determinar la incidencia de la falsedad documental se tomará en consideración la incidencia acumulada de las diferentes falsedades documentales. Téngase en cuenta que la norma se refiere a la incidencia de los documentos falsos o falseados y no a la incidencia de cada documento falso o falseado.

3.5. El error de salto.

Al igual que en el caso de la ocultación y de la anomalía contable sustancial consistente en la llevanza incorrecta de contabilidad, la fórmula para determinar la incidencia de la falsedad documental provoca el error de salto propio de todo límite. Como ya se ha expuesto, el error de salto, unido a que la infracción muy grave puede sancionarse con multa de hasta el 150 por ciento, provoca un intervalo de sanciones irregular, de manera tal que puede determinar una sanción menor o igual a mayor infracción, manteniéndose constante el valor absoluto de la incidencia de la falsedad documental.

La siguiente secuencia ayudará a comprender el referido efecto:

Deuda imputable a falsedad	Deuda imputable a infracción otra que falsedad	Deuda regularización no imputable a infracción	Proporción	Sanción
10	40	50	$\frac{10}{40 + 10} = \frac{1}{5}$	75 (10 + 40) 150%
10	50	40	$\frac{10}{50 + 10} = \frac{1}{6}$	90 (10 + 50) 150%
10	60	30	$\frac{10}{60 + 10} = \frac{1}{7}$	105 (60 + 10) 150%
10	70	20	$\frac{10}{70 + 10} = \frac{1}{8}$	120 (70 + 10) 150%
10	80	10	$\frac{10}{80 + 10} = \frac{1}{9}$	135 (80 + 10) 150%
10	90	0	$\frac{10}{90 + 10} = \frac{1}{10}$	50 (90 + 10) 50%

La secuencia precedente pone de relieve que, ante una misma cantidad a ingresar derivada de un procedimiento de inspección tributaria (100), la sanción menor corresponde al caso de mayor base de cálculo de la infracción (caso último), permaneciendo constante en términos absolutos la

incidencia de la falsedad documental. Supuesto que la deuda no imputable a la infracción cometida a través de la falsedad documental estuviere afectada por la ocultación, la sanción sería 100 (40 + 10) 100%, de manera que sería una sanción menor que la correspondiente a los tres casos que le preceden, siendo así que la base de cálculo de la infracción de aquélla es la mayor.

Estos efectos hubieran podido superarse mediante una norma relativa al error de salto, pero es probable que el legislador haya desistido de así hacerlo para no complicar el cálculo de la sanción.

4. PERSONAS O ENTIDADES INTERPUESTAS

4.1. Delimitación de la interposición.

El artículo 184.3 c) considera medio fraudulento «...la utilización de personas o entidades interpuestas en la comisión de la infracción...».

Este medio fraudulento ya había sido establecido por el artículo 82.1 c) de la LGT de 1963, según redacción de la Ley 25/1995, y desarrollado por el Reglamento sancionador aprobado por el Real Decreto 1930/1998, cuyo artículo 19.4 ha sido reproducido casi en su integridad por el artículo 184.3 c) de la LGT de 2003.

La utilización de personas o entidades interpuestas consiste en hacer figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de bienes o derechos, rentas o ganancias patrimoniales o, en fin la realización de operaciones con trascendencia tributaria, de manera tal que las obligaciones tributarias correspondientes se imputan a dicho tercero que, sin embargo, no es el titular de la capacidad económica gravada.

El efecto fiscal de la interposición es el desplazamiento del supuesto de hecho del hecho imponible desde su verdadero titular a un tercero, de manera ficticia. En la interposición de personas o entidades hay un intento de engaño a la Hacienda Pública. El tercero podrá o no declarar por los tributos que gravan la tenencia de bienes y derechos (Impuesto sobre el Patrimonio), la obtención de rentas (Impuesto sobre Sociedades e IRPF) o la realización de operaciones (IVA y otros tributos indirectos), pero ello es indiferente, porque aunque efectúe tal declaración, la obligación tributaria del verdadero titular habrá quedado incumplida y, por ende, se produce una infracción tributaria.

La descripción legal del medio fraudulento consistente en la utilización de personas o entidades interpuestas pone énfasis en dos ingredientes: la finalidad de ocultar la identidad del verdadero titular, la colocación de la persona o entidad interpuesta en el lugar del verdadero titular, de manera tal que se construye una apariencia de titularidad. La interposición crea una apariencia de titularidad.

Los civilistas advierten que la interposición de una persona para ocultar, por ejemplo, quién es el verdadero autor de una transmisión o el real adquirente de unos bienes o derechos, es una forma de simulación.

En tal caso, la regularización pertinente de la situación tributaria consistirá en gravar el hecho imponible realmente realizado, de acuerdo con lo previsto en el artículo 16 de la LGT, esto es, liquidar y exigir la deuda tributaria al verdadero titular de la capacidad económica gravada.

La situación creada por la interposición determinará, con toda probabilidad, la ocultación en el sentido del artículo 184.2. La concurrencia de ambas circunstancias calificadoras debe resolverse en favor de los medios fraudulentos, bajo la modalidad de interposición, debido al principio de especialidad.

La interposición también determinará, tratándose de personas jurídicas, la concurrencia de la anomalía sustancial en contabilidad bajo la modalidad de omisión de la contabilización de operaciones realizadas, en el sentido del artículo 184.3 a) 3.º. La concurrencia de ambas circunstancias calificadoras debe resolverse, igualmente, en favor de la interposición, también por aplicación del principio de especialidad.

La interposición es causa del incumplimiento de una obligación tributaria, y la correspondiente infracción es la que se sanciona de manera agravada. Sin embargo, la interposición puede no tener una finalidad puramente, ni tan siquiera predominante, fiscal. Es decir, puede buscar una finalidad diferente a la de eludir el tributo. En rigor esto puede suceder respecto de cualquier medio fraudulento, pero con mayor probabilidad en la interposición. La pregunta, entonces, es si la interposición sin finalidad fiscal, aunque determinante de una infracción tributaria, tiene la condición de medio fraudulento.

Dos razones existen, entre otras posibles, para una respuesta positiva. En primer lugar, el verdadero titular de la capacidad económica puede declarar la obligación tributaria pertinente, exceptuando así a la Administración tributaria del engaño propio de toda simulación; de manera tal que podrá conseguir los fines no fiscales, y, al tiempo cumplir con sus obligaciones fiscales. En segundo lugar, los ingredientes básicos de la interposición, antes señalados, no incorporan la finalidad puramente fiscal de la interposición. Ciertamente, la obligación tributaria incumplida ha de derivar de los bienes, rentas u operaciones que constituyen el elemento material de la interposición, pero sin que sea preciso que la intención subyacente al acuerdo simulatorio fuere la de incumplir la obligación tributaria. La norma alude a la intención de ocultar la identidad, pero no la conecta explícitamente con la intención de eludir el tributo. Por otra parte, las partes intervinientes en la interposición, pero señaladamente quienes desplazan la titularidad al tercero, son perfectamente conscientes que tal acto determinará el incumplimiento de una obligación tributaria si llevan hasta el campo fiscal las consecuencias de la simulación. Por ello, en la interposición sin finalidad fiscal, pero de la que se deriva el incumplimiento de una obligación tributaria, puede advertirse la concurrencia del dolo eventual, en el sentido de que el autor o los autores de la interposición son conscientes de que de la misma puede derivarse el incumplimiento de una obligación tributaria, y, sin embargo, la realizan.

Los civilistas distinguen entre la interposición ficticia y la interposición real, esta última muy cercana a la representación indirecta, y se esfuerzan por distinguirla de la fiducia. Por nuestra parte, debemos examinar si la interposición real y la fiducia pueden constituir, o no, interposición en el sentido del artículo 184.3 c).

En la interposición real, la persona interpuesta es parte de un negocio jurídico en el que interviene en su propio nombre, pero por cuenta de un tercero al que posteriormente transmitirá los efectos del negocio. Este último oculta su identidad, pero sólo frente a la persona con quien contrata el representante, pues, finalmente, los bienes y derechos objeto del contrato le serán transmitidos. No hay una interposición ficticia, sino plenamente real. Este tipo de interposición, por otra parte, no debe, por sí mismo, determinar el incumplimiento de una obligación tributaria. No debe descartarse, sin embargo, que el abuso en la configuración de la representación indirecta determine el incumplimiento de obligaciones tributarias, y la presencia de la interposición. En ocasiones, el verdadero titular de los bienes recibe del titular aparente un poder de representación en relación con aquéllos de amplio contenido. Esto puede ser un indicio de interposición, atendiendo las restantes circunstancias, pero, por sí mismo, no configura la interposición.

Por lo que se refiere a la fiducia, los civilistas, inicialmente apegados a la teoría del doble efecto (transmisión del dominio eficaz *erga omnes*, y vínculo obligacional *inter partes*), son en la actualidad propicios a entender, siguiendo a DE CASTRO, que se trata de un negocio simulado relativamente, de manera tal que la transmisión del dominio es absolutamente simulada por falta de causa, si bien puede distinguirse un negocio realmente querido, y de ahí el carácter relativo de la simulación. Así, en la fiducia *cum amico*, el negocio realmente querido es el mandato conferido al fiduciario para que éste administre los bienes y los restituya, y en la fiducia *cum creditore* se desea constituir una garantía. El primer tipo de fiducia es muy cercana a la interposición, pues el fiduciante quiere ocultar que los bienes objeto de la misma le pertenecen, en tanto que el segundo no tiene el ingrediente de la ocultación.

En la fiducia *cum amico*, las obligaciones tributarias relativas a los bienes objeto de la misma, y a las correspondientes rentas, probablemente serán cumplidas por el fiduciario, pero tal cumplimiento no parece que pueda justificar el incumplimiento del verdadero titular de la capacidad económica, y, por otra parte, podría mediar la circunstancia de interposición. Por el contrario, en la fiducia *cum creditore*, es la propia ley fiscal la que, en ocasiones, ha establecido los efectos propios de tal negocio jurídico atendiendo a la verdadera causa.

La fiducia *cum amico* bien podría incurrir en la configuración de la utilización de personas o entidades interpuestas, del artículo 184.3 c), y ello aunque su finalidad fuera nítidamente extrafiscal. Nótese, por otra parte, que no es posible amparar este tipo de fiducia bajo la representación indirecta, pues el fiduciario no está obligado a transmitir inmediatamente al fiduciante los derechos creados en favor del mismo por el negocio, sino que, por el contrario, debe conservar los bienes y derechos objeto de la fiducia bajo su titularidad y administración hasta que se cumpla el objetivo del negocio fiduciario.

Probablemente pueda considerarse desproporcionada la consecuencia que, respecto de la calificación de la infracción, puede comportar la fiducia, en particular si el fiduciario atiende puntualmente al cumplimiento de las obligaciones fiscales que derivan de los hechos impositivos inherentes a la propiedad o a las rentas de los bienes objeto de la fiducia. Probablemente el legislador ha querido contemplar aquellos supuestos más hirientes de interposición, como son los bien conocidos de utilizar, incluso sin su conocimiento, personas físicas de muy escasa capacidad económica para imputar las operaciones financieras de envergadura, o aquellos otros de sociedades inactivas con pérdidas acumuladas que son utilizadas como «lavadoras» de plusvalías. Lo cierto es, sin embargo, que la literatura legal también apunta a la fiducia *cum amico*, aun cuando las obligaciones fiscales hayan sido cumplidas por el fiduciario, pero no por el fiduciante en cuanto verdadero titular de la capacidad económica.

4.2. La interposición en el contexto de la simulación.

Como se ha expuesto, la interposición es una modalidad de la simulación. Por esta razón dedicamos unas breves líneas a la simulación en el ámbito fiscal.

La Ley 25/1995, incorporó a la LGT de 1963 un precepto relativo a la simulación, a cuyo tenor la presencia de la misma no impedía la tributación del hecho imponible realizado por las partes. El artículo 16 de la vigente LGT recoge la misma idea.

La función primaria de este precepto es permitir que la Administración tributaria pueda apreciar la simulación, y practicar la liquidación correspondiente, sin necesidad de ejercitar previamente ante los tribunales la acción para obtener de los mismos la declaración de simulación. Probablemente tal facultad estuviera ya implícita en la función de comprobación y, por tanto, desde esta perspectiva, la recepción de la simulación en el ámbito fiscal no añadió competencias a la Administración tributaria. Ahora bien, dada la perspectiva de la acción administrativa en la regularización de las conductas fiscales elusivas, la recepción de la simulación ha supuesto, a la luz de la jurisprudencia más reciente, un impulso fundamental.

Esta jurisprudencia, tanto contencioso-administrativa como penal, descansa en tres pilares:

- La consideración de la simulación como un vicio de la causa del negocio jurídico.
- La apreciación de un vicio de la causa en aquellos negocios jurídicos con finalidad exclusiva de elusión fiscal, en la mayoría de los supuestos realizados entre parte vinculadas determinantes de desplazamientos patrimoniales puramente artificiales.
- La postergación del fraude a la ley tributaria, así como de la denominada economía de opción.

La consideración de la simulación como un vicio o defecto de la causa del negocio, por oposición a su entendimiento como un vicio que afecta a la declaración de voluntad, fue defendida por

DE CASTRO, y recogida posteriormente por la Sala Primera del Tribunal Supremo, la cual entendió que la simulación se producía cuando «...no existe la causa que nominalmente expresa el contrato por responder éste a otra finalidad jurídica distinta...» (16-09-1991 y 8-02-1996).

Esta jurisprudencia civil será plenamente asumida por los tribunales de lo penal y de lo contencioso-administrativo, y, en base a la misma, han procedido a investigar las divergencias entre la causa nominal del negocio jurídico en presencia y la finalidad perseguida por las partes, apreciando simulación cuando existían indicios suficientes de la presencia de tales divergencias. Es esa búsqueda de la finalidad de las partes lo que pone en el primer plano de las normas antielusión a la simulación del antiguo artículo 25 de la LGT de 1963, según redacción de la Ley 25/1995, y del artículo 16 de la LGT de 2003.

En el sentido expuesto, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 11 de mayo de 2004, afirma que, «...el conjunto negocial cuestionado, de existir, no tenía más función que obtener, subrepticamente, una exención no permitida por la Ley (pudiendo, por tanto, afirmarse que, distinguiendo los móviles de las partes de la causa objetiva del contrato, ésta, prácticamente, por su ilicitud, no existiera)...»; y la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2003 que «...las operaciones societarias realizadas no están motivadas por ningún propósito negocial plausible distinto de la mera ventaja fiscal... El análisis desde la perspectiva del objeto negocial (*business purpose test*), conduce a esta conclusión, pues se trata de cáscaras societarias vacías, prácticamente inactivas...», de manera tal que dicho análisis permite desvelar la «...causa real oculta tras la causa aparente...».

También las últimas sentencias de la Audiencia Nacional revelan una firmeza en la aplicación de la simulación para combatir la elusión fiscal. Paradigmática es la de 9 de octubre de 2003, en la cual aparece con nitidez la técnica de la investigación causal, pues «...de lo que se trata en el supuesto de autos es prestar atención no a las formas... sino a la auténtica intención de las partes... debiendo procederse a la interpretación y determinación de la misma, de conformidad con los principios de la hermenéutica legal, para poder comprobar la coincidencia de la citada intencionalidad subjetiva con la finalidad diseñada por el legislador al configurar la figura contractual utilizada. Debemos comprobar, pues, si la entidad recurrente, al emplear la figura de doble y sucesiva compraventa, pretendía, en realidad, realizar una función diversa de la que corresponde a la causa típica de la compraventa, como era, en este caso concreto, la alteración de la aplicación del sistema tributario...»; y en la misma línea se han pronunciado las Sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de octubre de 2003 y 29 de enero de 2004.

La investigación en la finalidad u objetivos reales que las partes de un negocio jurídico pretenden conseguir, frente a la causa típica del mismo, puede suscitar reparos de inseguridad jurídica, pues, en efecto, la internacionalidad responde a un ámbito subjetivo de difícil apreciación.

Ahora bien, los tribunales se adentran en tal indagación cuando, previamente, han constatado que el resultado práctico de los negocios jurídicos ha provocado un resultado antijurídico (disfrutar de una exención no permitida por la ley, alteración en la aplicación del sistema tributario...), lo que, en el fondo implica un enjuiciamiento de los efectos prácticos del negocio jurídico a la vista de los principios rectores de los tributos concernidos. En el fondo de todas las sentencias lo que late es un

reproche a una conducta que utiliza instituciones jurídico-privadas para violentar principios fiscales. La declaración de existencia de simulación es el expediente técnico que permite fundamentar positivamente la sentencia.

Por tanto, los tribunales no entran a analizar la motivación económica de las partes intervinientes para, ante la ausencia de la misma, declarar inaplicable un determinado régimen fiscal, sendero este que sí sería inquietante desde el punto de vista de la seguridad jurídica y cuya validez (que no compartimos) se ha propuesto desde ciertas instancias para negar la aplicación del régimen fiscal de fusiones y operaciones asimilables, sino que tal análisis tiene como trasfondo ineludible una vulneración del orden tributario, básicamente identificada a través de la confrontación de los resultados prácticos obtenidos por las partes con los principios rectores del mismo. La ausencia de motivación económica forma parte de los indicios tendentes a demostrar la divergencia entre la causa real y la causa típica.

Lo inquietante para la seguridad jurídica no es esta forma de proceder de los tribunales, sino que, en gran parte, los razonamientos desplegados en base a la simulación también son válidos en relación con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 de la LGT de 2003, siendo así que los efectos de aquella y éste en el ámbito sancionador son totalmente diversos, pues el conflicto no acarrea sanción y la simulación sí, e inclusive, cuando se presente en la modalidad de interposición de personas o entidades podrá ser constitutiva de medios fraudulentos.

Las sentencias de los tribunales de los dos o tres últimos años resolviendo contenciosos históricos, como son los relativos al *lease-back*, las primas únicas, las cesiones de crédito, la transmisión de derechos de suscripción preferente, las operaciones sobre bonos austriacos, la doble transparencia fiscal, entre otras, seguramente invitan a una reflexión crítica respecto de los preceptos que la LGT de 2003 dedica a las normas antielusión.

Ya en el ámbito de la interposición parece claro que para la correcta delimitación de la misma ha de considerarse su naturaleza de modalidad de la simulación, con todo lo que ello entraña de artificio para disimular una causa real bajo la causa típica del negocio utilizado. Ahora bien, de ello no se sigue que apreciada la simulación en un complejo negocial en el que han sido utilizadas sociedades, incluso «cáscaras vacías» en afortunada expresión jurisprudencial, concurra la interposición en el sentido del artículo 184.3 c) de la LGT de 2003. La interposición a que se refiere dicho precepto requiere que los verdaderos titulares de la capacidad económica oculten su identidad tras las sociedades en cuestión. Cuando la sociedad es utilizada en el proceso simulatorio, pero sin que ello implique la referida ocultación, no concurrirá el medio fraudulento. Así, en términos generales, una sociedad cuyos socios son los titulares de la capacidad económica presuntamente burlada por la simulación no oculta la identidad de los mismos. Pero si tal sociedad tiene por accionistas a testaferros de los titulares de la capacidad económica, la cuestión es diferente, pues la utilización de la sociedad no solamente será un elemento en el proceso simulatorio, sino que, en sí misma, es cauce o instrumento para la ocultación de identidades. Sin la presencia de testaferros la irregularidad fiscal lograda a través de una sociedad instrumental no configurará, en términos generales, el medio fraudulento del artículo 184.3 c). Cuestión diferente es que la regularización pueda fundamentarse en la existencia de simulación en el sentido del artículo 16 de la LGT.

4.3. La interposición y el elemento subjetivo.

La conducta determinante de la interposición no se concibe, al igual que sucede en relación con los restantes medios fraudulentos, sino movida por una voluntad deliberada. La ocultación de la identidad no es posible realizarla por mera imprudencia. La prueba de la conducta dolosa se desprende de los propios hechos determinantes de la ocultación, esto es, de la ocultación en sí misma.

Es posible que la interposición haya sido buscada para fines no fiscales, y que, de manera derivada, haya producido consecuencias de tal naturaleza. En tal caso, como se apuntó anteriormente, estaríamos ante una suerte de dolo eventual.

4.4. La calificación unitaria y la interposición.

Como es sabido, la calificación unitaria de la infracción plantea una espinosa cuestión cuando las circunstancias calificadoras –ocultación y medios fraudulentos– no afectan a la totalidad de los hechos determinantes de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, sino a una parte de los mismos. También es sabido que esta cuestión ha sido resuelta a través de los umbrales de incidencia de la circunstancia calificadora (10% en la ocultación y en la falsedad documental; 50% en la llevanza incorrecta de contabilidad), pero también sin referencia alguna a tales umbrales (no llevanza de contabilidad, doble contabilidad), de manera tal que en este último caso la calificación de la infracción sería de muy grave, aunque la incidencia de las circunstancias referidas fuera proporcionalmente insignificante.

Tampoco en la interposición se establece un umbral de incidencia, por lo que, en principio, se podría entender que una leve incidencia sería bastante para determinar la calificación de muy grave. Sin embargo, en la interposición se advierte que la norma establece una relación biunívoca entre los bienes, rentas u operaciones colocados bajo titularidad ficticia, y la obligación tributaria inherente a tales bienes, rentas u operaciones, cuyo incumplimiento se sanciona. En este sentido podría sostenerse que la interposición, en cuanto circunstancia calificadora, sólo operaría en relación con las infracciones tributarias derivadas de obligaciones tributarias íntegramente incumplidas por causa de la interposición. No creemos que ésta sea la interpretación más adecuada porque en la práctica esto supondría la inaplicación de esta circunstancia calificadora. Por el contrario, parece preferible entender que la interposición es una conducta tan reprochable que su presencia aunque proporcionalmente poco significativa, tiñe toda la infracción con su desvalor.

4.5. El error de salto.

No existiendo umbral de incidencia no se presenta el error de salto.

5. CONCURSO DE CIRCUNSTANCIAS CALIFICADORAS

Unos mismos hechos pueden subsumirse bajo el tipo de una infracción tributaria y bajo el supuesto de hecho de una circunstancia calificadora.

Unos mismos hechos pueden subsumirse bajo el supuesto de hecho de dos o más circunstancias calificadoras.

En una infracción tributaria pueden concurrir hechos determinantes de dos o más circunstancias calificadoras.

5.1. Concurso de circunstancias calificadoras y tipo infractor.

Las anomalías sustanciales en contabilidad pueden subsumirse bajo los medios fraudulentos del artículo 184.3 a), y en el tipo de infracción tributaria del artículo 200.

El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados puede subsumirse bajo el medio fraudulento del artículo 184.3 b), y en el tipo de infracción tributaria del artículo 201.3.

Este concurso está resuelto por el artículo 184.2, que prohíbe la doble subsunción y da preferencia a la circunstancia calificadora. Por tanto, cuando unos hechos surtan el efecto de circunstancia calificadora, no podrán dar lugar a una infracción tributaria. Ahora bien, si tales hechos no surten dicho efecto, debido a que la calificación unitaria se produce por causa de otros hechos o circunstancias, sí podrán dar lugar a infracción tributaria.

5.2. Hechos plurivalentes a efectos de calificación.

Una infracción tributaria cometida a través de la utilización de medios fraudulentos implicará, con toda probabilidad, una declaración tributaria afectada por la ocultación. Así, la anomalía contable sustancial irá seguida de una declaración que, al reproducir los datos contables afectados por la anomalía, por lo general implicará la ocultación de rentas, ingresos, productos u otros datos en el sentido del artículo 184.2. El falseamiento documental también provocará, por regla general, una ocultación, y lo propio puede decirse de la interposición.

Una falsedad de facturas o justificantes contables normalmente acompañará a la falsedad de asientos u omisiones contables. También la interposición de personas o entidades puede determinar alguna o algunas de las anomalías contables sustanciales.

Puesto que la infracción se califica como grave o muy grave en función de la concurrencia de una sola circunstancias calificadora, ha de dilucidarse cuál es la circunstancia calificadora que debe prevalecer.

Tal vez el criterio más apropiado sea el de especialidad, es decir, los hechos en cuestión, aunque susceptibles de plurivalencia, se acoplarán con mayor intensidad a una determinada circunstancia calificadora. Así, la omisión contable se acopla con perfección a la llevanza incorrecta de contabilidad del artículo 184.3.3.º, aunque también sea causa de la ocultación. La ocultación contable del artículo 184.3 b) 3.º irá normalmente seguida de la ocultación en la declaración del artículo 184.2.

La interposición motivará la no presentación de una declaración tributaria o la ocultación en la misma, pero tal hecho responde primariamente al artículo 184.3 c).

Pueden proponerse otros supuestos, pero todos responderían al mismo patrón. Y la solución también estaría en el principio de especialidad.

La aplicación del principio de especialidad orientará en la utilización de los hechos para conformar la circunstancia calificadora más apropiada. Pero, puede suceder que, debido a los umbrales de incidencia [arts. 184.2, 184.3 a) 3.º y 184.3 b)], no concurra, finalmente, tal circunstancia. Entonces, tales hechos podrán conformar otra circunstancia calificadora diferente, siempre que, claro está, puedan subsumirse en el supuesto de hecho determinante de la misma.

Esto es lo que parece ordenar el artículo 9.2 del Reglamento general de régimen sancionador tributario el cual, refiriéndose a «incrementos» que han sido tomados en consideración parece el cálculo de la incidencia sea de la ocultación, la llevanza incorrecta de libros o la falsedad documental, establece que ello «...no impedirá la inclusión de esos mismos importes, si procede, a efectos del cálculo de la incidencia de otras de las citadas circunstancias determinantes de la calificación de la infracción».

Este precepto no establece el principio de especialidad de manera directa, aunque sí indirecta. En efecto, partiendo del supuesto de que determinados «incrementos» hayan sido tomados en consideración para calcular la incidencia de alguna circunstancia calificadora permite que también lo sean para calcular otras, lo que implica, de una parte, que los «incrementos» deben aplicarse a una determinada circunstancia calificadora que no puede ser otra sino la más adecuada, y de otra, que si la circunstancia calificadora en cuestión no queda configurada por causa del umbral de incidencia, los «incrementos» podrán aplicarse a los efectos de configurar otras circunstancias calificadoras. Pues bien, tal mandato no puede ser entendido sino como una aplicación del principio de especialidad.

5.3. Pluralidad de circunstancias calificadoras.

En una infracción tributaria pueden concurrir hechos determinantes de dos o más circunstancias calificadoras. Esto podrá suceder, principalmente, en los tributos con hecho imponible complejo integrado por una pluralidad de hechos producidos a lo largo del período impositivo. Así en el

IRPF, por ejemplo, es concebible que se oculten ciertas fuentes de renta, que respecto de las derivadas de actividades económicas se produzcan anomalías contables sustanciales, y que alguna renta se disimule utilizando la interposición.

En esta hipótesis el artículo 9.1 del Reglamento general del régimen sancionador tributario establece que se tomará en consideración la circunstancia que determine una mayor gravedad de la conducta.

En consecuencia, el medio fraudulento será preferido a la ocultación. Sin embargo, la norma reglamentaria no es útil para seleccionar el medio fraudulento aplicable cuando concurren varios de ellos pues todos y cada uno determinan la misma gravedad en la conducta.

El artículo 184.3 contiene hasta cinco circunstancias calificadoras todas ellas demostrativas de la misma gravedad de la conducta, si hemos de calibrar la gravedad en función de la calificación de muy grave de la infracción que todas y cada una de ellas determinan. Y todas ellas se pueden presentar en relación con una misma infracción, pero como quiera que sólo ha de tomarse una en consideración a los efectos de la calificación, es necesaria una norma que regule la selección. Esta norma no existe. La cuestión no es baladí, porque los hechos determinantes de las circunstancias calificadoras no seleccionadas pueden, a su vez, ser constitutivos de diversas infracciones que acarreen sanciones de diversa cuantía. Así, por ejemplo, el medio fraudulento consistente en la omisión contable [art. 184.3 a) 3.º] puede constituir infracción tributaria grave por incumplir obligaciones contables y registrales sancionables con un máximo de 6.000 euros (art. 200.3), en tanto que el medio fraudulento consistente en la utilización de facturas falsas [art. 184.3 b)] puede constituir infracción tributaria muy grave sancionable con el 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción (art. 201.3).

Puede apreciarse que la selección del medio fraudulento aplicable, aunque carece de relevancia en relación con la calificación de la infracción tributaria, tiene una indiscutible relevancia respecto de la configuración de otra u otras infracciones tributarias.

5.4. Pluralidad de hechos del número 3.º del artículo 184.3.

El número 3.º del artículo 184.3 tipifica el medio fraudulento consistente en la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria. Ahora bien, la llevanza incorrecta procede, como se ha expuesto, de tres hechos cualitativamente diferentes: falsedad, omisión e incorrección de cuenta. Todos estos hechos pueden concurrir. Entonces debemos preguntarnos si han de ser tomados como una unidad inescindible a efectos de la configuración del medio fraudulento o, por el contrario, deben ser tomados aisladamente. La interpretación más cercana al texto de la norma invita a considerarlos a todos como una unidad. Lo cual es relevante en relación con el umbral de incidencia.

ANEXO DE CASOS PRÁCTICOS

1. Calificación unitaria. Omisión de operaciones.

Base imponible declarada	800
Incremento de base por omisión	100
Base imponible comprobada	900
Cuota íntegra comprobada (900 × 0,35)	315
Cuota autoliquidación (800 × 0,35)	280
Cuota a ingresar	35
Base de la sanción	35
Incidencia del medio fraudulento	100%
Sanción (máxima) (35 × 150%)	52,5

Base de la sanción (art. 8 RD 2063/2004)

$$\frac{100 \times 0,35}{100 \times 0,35} = 1 ; \frac{35}{1} = 35$$

Cálculo de la incidencia

$$\frac{100 \times 0,35}{100 \times 0,35} = \frac{35}{35} = 100\% > 50\%$$

Nota: Éste es el supuesto más sencillo. La infracción es imputable en su totalidad a la omisión de operaciones.

2. Calificación unitaria. Omisión de operaciones. Incorrecta aplicación de la norma mediando negligencia.

Base imponible declarada	700
Incremento de base por omisión	101
Incremento de base por negligencia norma	99
Base imponible computada	900
Cuota íntegra comprobada (900 × 0,35)	315
Cuota autoliquidación (700 × 0,35)	245
Cuota a ingresar	70
Base de la sanción	70
Incidencia del medio fraudulento	> 50%
Sanción (máxima) (70 × 150%)	105

Base de la sanción (art. 8 RD 2063/2004)

$$\frac{101 \times 0,35 + 99 \times 0,35}{101 \times 0,35 + 99 \times 0,35} = 1 ; \frac{70}{1} = 70$$

Cálculo de la incidencia de la omisión (art. 11 RD 2063/2004)

$$\frac{101 \times 0,35}{101 \times 0,35 + 99 \times 0,35} = \frac{35,35}{70} = 50,5\% > 50\%$$

Nota: La calificación unitaria determina que la infracción se califique de muy grave. En el ejemplo siguiente veremos que una irregularidad adicional, incluso mediando ocultación, determina una sanción menor.

3. Calificación unitaria. Omisión de operaciones. Incorrecta aplicación de la norma mediando negligencia. Ocultación.

Base imponible declarada	700
Incremento de base por omisión	101
Incremento de base por negligencia norma	99
Incremento de base por ocultación	10
Base imponible comprobada	910
Cuota íntegra comprobada (910 × 0,35)	318,5
Cuota autoliquidación (700 × 0,35)	245
Cuota a ingresar	73,5
Base de la sanción	73,5
Incidencia del medio fraudulento	< 50%
Sanción máxima (73,5 × 100%)	73,5

Base de la sanción (art. 8 RD 2063/2004)

$$\frac{101 \times 0,35 + 99 \times 0,35 + 10 \times 0,35}{101 \times 0,35 + 99 \times 0,35 + 10 \times 0,35} = 1 ; \frac{73,5}{1} = 73,5$$

Cálculo de la incidencia de la emisión (art. 11 RD 2063/2004)

$$\frac{101 \times 0,35}{101 \times 0,35 + 99 \times 0,35 + 10 \times 0,35} = \frac{35,35}{73,5} = 48,09\% < 50\%$$

Nota: La irregularidad adicional (ocultación de 10) determina un descenso de la cuantía de la sanción. Esto se debe al error de salto. Por otra parte, aunque la omisión contable no llegue a determinar el medio fraudulento, sí determinará ocultación (10%), pues parece lógico entender que la declaración no reflejará la renta ocultada.

4. Determinación de la incidencia de la ocultación en supuestos complejos.

Base imponible declarada	100
Incremento de base facturas falsas	12
Incremento de base negligencia norma	28
Incremento de base no negligencia	40
Disminución de base	(30)
Base imponible comprobada	150
Cuota íntegra comprobada (150 × 0,35)	52,5
Cuota autoliquidación (100 × 0,35)	35
Cuota a ingresar	17,5
Base de la sanción	8,75
Incidencia de los medios fraudulentos	> 10%
Sanción (máxima) (8,75 × 150%)	13,125

Base de la sanción (art. 8 RD 2063/2004)

$$\frac{12 \times 0,35 + 28 \times 0,35}{12 \times 0,35 + 28 \times 0,35 + 40 \times 0,35} = \frac{14}{28} = 0,5 ; 17,5 \times 0,5 = 8,75$$

Cálculo de la incidencia (art. 11 RD 2063/2004)

$$\frac{12 \times 0,35}{12 \times 0,35 + 28 \times 0,35} = \frac{4,2}{14} = 0,3 > 10\%$$

Nota: En el ejemplo se advierte que la base de cálculo de la sanción (8,75) es inferior al denominador de la fracción relativa al cálculo de la incidencia; ahora bien midiéndose la incidencia en un porcentaje de la base de la sanción (art. 184.3 LGT), esto es incorrecto. La incorrección está en la regla que ha establecido el artículo 8 para determinar la base de la sanción. Como quiera que esta cuestión no ha sido abordada en la presente colaboración nos limitamos simplemente a apuntarla.

5. Concurso de medios fraudulentos.

Base imponible declarada	100
Incremento de base por omisión contable	30
Incremento de base por cuentas incorrectas que alteran la consideración fiscal	40
Incremento de base por facturas falsas	10
Incremento de base negligencia norma	32
Incremento de base no negligencia norma	18
Base imponible comprobada	230
Cuota íntegra comprobada (230 × 0,35)	80,5
Cuota autoliquidación (100 × 0,35)	35
Cuota a ingresar	45,5
Base de la sanción	39,2
Incidencia de los medios fraudulentos	> 50%
Sanción (máxima) (39,2 × 150%)	58,8

Base de la sanción (art. 8 RD 2063/2004)

$$\frac{30 \times 0,35 + 40 \times 0,35 + 10 \times 0,35 + 32 \times 0,35}{30 \times 0,35 + 40 \times 0,35 + 10 \times 0,35 + 32 \times 0,35 + 18 \times 0,35} = \frac{39,2}{45,5} ; 45,5 \times 0,86 = 39,2$$

Cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de libros (art. 11 RD 2063/2004)

$$\frac{30 \times 0,35 + 40 \times 0,35}{30 \times 0,35 + 40 \times 0,35 + 10 \times 0,35 + 32 \times 0,35} = \frac{24,5}{39,2} = 0,625 > 50\%$$

Cálculo de la incidencia de las facturas falsas (art. 12 RD 2063/2004)

$$\frac{10 \times 0,35}{30 \times 0,35 + 40 \times 0,35 + 10 \times 0,35 + 32 \times 0,35} = \frac{3,5}{39,2} = 0,089 < 10\%$$

Nota: Se aplica el medio fraudulento del artículo 184.3.3.º, llevanza incorrecta de contabilidad, pero no el de facturas falsas, porque no supera el umbral. Por lo tanto las facturas falsas podrán constituir la infracción del artículo 201.3. Se aprecia que el medio fraudulento aplicado supera el umbral en 0,125 (0,025 – 0,5), pero esto no autoriza a desgajar parte de los hechos para integrarlos en la infracción del artículo 200.