

TRIBUTACIÓN

**INFRACCIONES TRIBUTARIAS (I).
LA CALIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES
TRIBUTARIAS. LA OCULTACIÓN DE DATOS**

**Núm.
61/2004**

EDUARDO SANZ GADEA

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

Extracto:

LA presente colaboración tiene por objeto examinar la regulación de la ocultación en cuanto circunstancia calificadora de la infracción en el marco de lo establecido en la Ley 58/2003.

Se pone un especial énfasis en la comparación con la regulación precedente, así como en las nutridas sentencias de la Audiencia Nacional sobre la materia.

Sumario:

1. La calificación de las infracciones tributarias.
 - 1.1. Antecedentes.
 - 1.1.1. La calificación unitaria.
 - 1.1.2. El concurso de circunstancias calificadoras.
 2. La ocultación.
 - 2.1. Antecedentes.
 - 2.2. Descripción de la ocultación.
 - 2.2.1. Circunstancias constitutivas de ocultación: comparación con regulaciones precedentes.
 - 2.2.2. Los esfuerzos descriptivos de la Ley General Tributaria de 2003.
 - 2.2.3. Las sentencias de la Audiencia Nacional sobre la ocultación.
 - 2.2.4. La vinculación de la ocultación a una declaración.
 - 2.2.5. La ocultación y el elemento subjetivo.
 - 2.3. Situaciones de concurso en relación con la ocultación.
 - 2.4. Esquema de la ocultación.
 - 2.5. Determinación de la incidencia de la ocultación.
 - 2.6. El error de salto.
- Anexo de casos prácticos.

NOTA DEL AUTOR: Teresa JIMÉNEZ, Alejandro RODRÍGUEZ y Ángel SERRANO han tenido la amabilidad de formular observaciones respecto del primer borrador de este escrito, que han contribuido, incluso en la discrepancia sobre determinados aspectos, a matizarlo o modificarlo. Los errores son exclusiva responsabilidad del autor.

1. LA CALIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

El artículo 183.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, califica las infracciones tributarias como «...*leves, graves o muy graves*...», siguiendo así lo previsto en el artículo 129 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Los artículos 191 a 206, ambos inclusive, destinados a la tipificación de las infracciones, contienen una mención relativa a la calificación. Esta mención está construida de dos formas:

- Directa. En este caso, la norma establece que la infracción que tipifica es leve, grave o muy grave.
- Indirecta. En este caso, la norma se remite a la concurrencia de las circunstancias de ocultación o medios fraudulentos o cuasifraudulentos. Estas circunstancias son aspectos de la conducta del sujeto infractor. La ocultación y los medios cuasifraudulentos califican la infracción de grave, y los medios fraudulentos de muy grave. La no concurrencia de tales circunstancias determina que la infracción tributaria se califique de leve. Esta forma de construir la calificación de las infracciones tributarias es empleada en aquellas que sancionan conductas que han producido un perjuicio recaudatorio:
 - Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (artículo 191).
 - Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (artículo 192).
 - Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones (artículo 193).

Probablemente la forma en cómo la ley efectúa la calificación ha llevado a CRUZ AMORÓS a afirmar que «...*Realmente no existe una clasificación-enumeración de infracciones leves, graves y muy graves, sino que tiene que extraerse de la regulación de las infracciones específicas*...»¹.

¹ *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 28. Febrero 2004, pág. 172.

Por excepción, la infracción tributaria por dejar de ingresar las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresar a cuenta es grave (artículo 191.2 y 3), aunque no concorra ninguna circunstancia calificadora y la infracción tributaria consistente en la falta de ingreso en plazo y posterior regularización sin satisfacer el recargo por declaración extemporánea es leve.

Estas tres infracciones, y en particular la primera, son las que tienen mayor incidencia práctica.

Si nos ceñimos a las tres infracciones citadas, podemos apreciar que la calificación tiene importantes consecuencias en la cuantía de la sanción. La calificación de leve determina una sanción del 50 por ciento, la de grave del 50 al 100 por ciento, y la de muy grave del 100 al 150 por ciento. Por otra parte, las sanciones no pecuniarias sólo se aplican respecto de las infracciones graves y muy graves, de acuerdo con lo previsto en el artículo 186. He aquí la importancia práctica de la ocultación y de los medios fraudulentos y cuasifraudulentos.

La ocultación está regulada en el artículo 184.2, los medios fraudulentos en el artículo 184.3, y a los medios cuasifraudulentos se refieren los artículos 191, 192 y 193. Los medios cuasifraudulentos (denominación doctrinal, que no legal) hubieran debido estar regulados también en el artículo 184, desde una perspectiva sistemática.

1.1. Antecedentes.

Si contemplamos el régimen sancionador que estuvo vigente hasta 1 de julio de 2004, fecha de entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, podremos constatar que la calificación tripartita de las infracciones tributarias es ciertamente novedosa. Pero si extendemos nuestra observación a tiempos anteriores observaremos que tal forma de calificación tiene numerosos antecedentes.

El artículo 56 de la Real Orden de 13 de julio de 1926 calificaba los expedientes incoados por la actuación de los inspectores en tres grupos: comprobación, ocultación y defraudación. Calificación esta que fue respetada por la Ley sobre Inspección de los Tributos, de 20 de diciembre de 1952.

Otro tanto podría decirse de la redacción original de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, cuyo artículo 77 calificaba las infracciones en simples, de omisión y de defraudación.

No es posible, sin embargo, establecer un paralelismo riguroso y sustantivo entre las actuales infracciones leves, graves y muy graves y las infracciones de comprobación, ocultación y defraudación (clasificación anterior a la Ley General Tributaria de 1963), o las simples, de omisión y de defraudación (clasificación de la Ley General Tributaria de 1963).

La infracción tributaria de omisión del artículo 79 de la Ley General Tributaria de 1963 puede identificarse con la infracción tributaria grave a causa del concurso de la ocultación de los artículos 191 y 192 de la Ley 58/2003, General Tributaria, pero también con la infracción tributaria leve de ambos preceptos. Por el contrario, las infracciones simples del artículo 78 de la Ley General Tributaria de 1963 no pueden identificarse con las infracciones tributarias leves de la Ley 58/2003.

La infracción tributaria de defraudación del artículo 80.c) de la Ley General Tributaria de 1963 puede identificarse plenamente con la infracción tributaria muy grave de los artículos 191 y 192 de la Ley 58/2003, General Tributaria, cuando concurre el medio fraudulento consistente en la anomalía contable. Igualmente, aunque ya sin la misma precisión, la infracción de defraudación del artículo 80.b) de la Ley General Tributaria de 1963 puede identificarse con la infracción tributaria muy grave de los artículos 191 y 192 de la Ley 58/2003, General Tributaria, cuando se presenta el medio fraudulento consistente en los justificantes falsos o la interposición de personas o entidades.

No es posible entrever, por tanto, una relación precisa entre la clasificación de las infracciones de la Ley General Tributaria de 1963 y la establecida por la vigente. Pese a ello, existe un nexo de unión entre ambas regulaciones, consistente en que los criterios básicos para efectuar la calificación son la ocultación y la irregularidad contable. Por otra parte, la calificación en ambas leyes implica que las circunstancias calificadoras se incorporan al tipo de la infracción.

Los aspectos de la conducta del sujeto infractor que la Ley 58/2003, General Tributaria, ha considerado a los efectos de incorporarlos al tipo de la infracción, y así procurar a su calificación, son la ocultación (artículo 184.2), los medios fraudulentos (artículo 184.3) y los medios cuasifraudulentos (artículos 191, 192 y 193).

Respecto a la idoneidad de la nueva clasificación, más allá de su adaptación a la LRJAP y PAC, se advierten posturas diversas. Así, en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria (2001), se la juzga positivamente, porque la nueva clasificación atiende mejor al perjuicio que para el correcto cumplimiento del sistema tributario provoca la conducta del infractor. Y, en el mismo sentido, el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria (2003) observa que es correcto que la vulneración de las obligaciones formales abandone la calificación de simple para pasar a ser, en algunos casos, grave o muy grave, pues tal vulneración puede provocar importantes perjuicios para el correcto funcionamiento del sistema tributario.

Sin embargo, Eugenio SIMÓN ACOSTA observa que «...en el texto de la ley... la clasificación de las infracciones tributarias en leves, graves o muy graves ha sido introducida forzosamente, pues ni aparecen claros los criterios determinantes de la mayor gravedad de la conducta, ni son muchas las consecuencias de la inclusión de la infracción en una de esas categorías. No hay un catálogo de sanciones para cada clase de infracciones, por lo que no existe un paralelismo entre la escala de la gravedad y la cuantía de la sanción...»².

² La nueva Ley General Tributaria, obra colectiva dirigida por R. CALVO ORTEGA y coordinada por J.M. TEJERIZO LÓPEZ, pág. 737.

En el mismo sentido CRUZ AMORÓS observa que «...la tipificación de las infracciones se multiplica por tres y resulta más prolija que la ley derogada... un sistema sancionador de esta naturaleza (puede) traducirse en una aplicación un tanto automática y de tendencia objetivadora de las sanciones...»³.

El estudio comparado que realiza DíEZ-OCHOA de las clasificaciones de la Ley General Tributaria de 1963 (redacción de la Ley 25/1995) y de la Ley 58/2003, General Tributaria, es lo suficientemente ilustrativo como para comprender las dificultades que ha debido padecer el legislador tributario para calificar las antiguas infracciones simples en leves, graves y muy graves, pero, por el contrario, las antiguas infracciones graves ahora aparecen clasificadas en base al criterio de la ocultación⁴. Si no media ocultación, se estará ante una infracción leve, pero si media ocultación la infracción será grave, y si media una suerte de ocultación agresiva, como de manera no muy ortodoxa pero sí expresiva podemos considerar a los medios fraudulentos, la infracción será muy grave.

A nuestro modo de ver, la calificación o clasificación de las infracciones tiene una importancia secundaria. Lo verdaderamente importante es que exista un criterio sólido para ubicar las diversas infracciones en cada categoría y que las sanciones guarden la debida proporción.

Tratándose de infracciones determinantes de un perjuicio recaudatorio, el legislador ha utilizado como criterio de calificación la existencia o no de ocultación, pudiendo entenderse, a estos efectos, los medios fraudulentos como una ocultación cualificada. Por el contrario, tratándose de otro tipo de infracciones, el legislador ha debido utilizar una valoración de la incidencia de las mismas respecto de la aplicación del sistema tributario difícilmente reconducible a un criterio objetivable, seguramente por la naturaleza de las cosas antes que por una atécnica inhibición. En este sentido PEDREIRA MENÉNDEZ afirma que «...fuera de los dos supuestos que acabo de indicar (ocultación y medios fraudulentos), los criterios determinantes de la mayor o menor gravedad de la conducta no han sido establecidos de forma clara y uniforme en la LGT...»⁵.

En cuanto a la proporcionalidad de las sanciones es perfectamente perceptible en el ámbito de las infracciones determinantes de perjuicio recaudatorio, puesto que las mismas, en todo caso, guardan un orden cuantitativo sin posibilidad de incongruencias.

Cuando la ocultación, o la ocultación cualificada, esto es, los medios fraudulentos, impregnan la totalidad de la conducta infractora, la clasificación o calificación es consistente, porque, en los términos expuestos, responde a un criterio sólido y las sanciones guardan proporcionalidad. ¿Puede decirse lo mismo cuando tal impregnación es parcial?

³ Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, n.º 28. Febrero 2004, pág. 167.

⁴ Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos. CEF (2004), pág. 819 y siguientes.

⁵ En *Comentario Sistemático de la nueva Ley General Tributaria*, obra colectiva dirigida por C. PALAO TABOADA, CEF (2004). Capítulo 12.

1.1.1. La calificación unitaria.

En el cumplimiento irregular de una misma obligación tributaria, es idealmente posible distinguir aspectos de la conducta del obligado tributario absolutamente correctos, otros incorrectos pero en los que no concurre ningún elemento calificador, otros determinantes de ocultación, otros de medios fraudulentos y, finalmente, otros de medios cuasifraudulentos, y, en la práctica, así acontecerá en no pocas ocasiones, tratándose de tributos en los que para determinar la cuota diferencial (artículo 56 de la Ley General Tributaria) es preciso realizar cálculos complejos.

La norma prevé la situación de concurrencia descrita y establece que *«cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave, y, en el caso de multas proporcionales, la sanción que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda, salvo el supuesto del apartado 6 del artículo 191...»*.

Dos son los mandatos contenidos en la norma transcrita, si bien el segundo es consecuencia del primero:

- Que la infracción tributaria recibirá una única calificación.
- Que el porcentaje determinante de la sanción se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción.

La calificación unitaria es una consecuencia lógica de la calificación o clasificación tripartita de las infracciones. No hay aspectos leves, graves o muy graves en una misma infracción, sino que la infracción como tal es leve, grave, o muy grave. En esto consiste la calificación unitaria. (Véase en **Anexo ejemplo n.º 1**).

En este sentido GÓMEZ MOURELO afirma que *«...cada acción u omisión generadora de una infracción, se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave, sin que pueda trocearse la conducta (salvo en el caso excepcional del artículo 191.6 que después estudiaremos) a efectos de determinar una infracción por cada uno de esos "trozos"...»*⁶.

La calificación unitaria plantea un conflicto entre la equidad y la sencillez. Y, a su vez, es la expresión de la preferencia del legislador por esta última.

GÓMEZ MOURELO destaca que la calificación unitaria facilita el cálculo de la sanción, pues *«...para calcular la sanción aplicaremos un único porcentaje a toda la base sancionable, mientras que con la aplicación de la legislación anterior, en muchos casos era necesario trocear esa base sancionable...»*⁷.

⁶ La Nueva Ley General Tributaria Comentada. La Ley (2004), pág. 702.

⁷ *Ibidem*. Pág. 705.

Cuando la cantidad dejada de ingresar (artículo 191 de la Ley General Tributaria) proceda en parte de la aplicación incorrecta y negligente de la norma sin mediar ocultación, en parte de la ocultación o de la utilización de medios cuasifraudulentos, y en parte de la utilización de medios fraudulentos, la equidad tal vez hubiera demandado una calificación plural y la consiguiente aplicación de la sanción correspondiente a cada porción de la cantidad dejada de ingresar identificada en función de la calificación. Pero el legislador, que sin duda no desconocía esta opción de política legislativa, se ha decidido, de manera rotunda, por otra más sencilla: calificación unitaria y sanción única. ¿Qué calificación unitaria?

1.1.2. El concurso de circunstancias calificadoras.

La norma no establece la calificación que procede cuando concurren todas o algunas de las circunstancias calificadoras y otros aspectos de la conducta infractora no afectados por las mismas. ¿Cuál es el aspecto de la conducta que domina a efectos de la calificación? ¿Aquel que está afectado por la ocultación o el medio cuasifraudulento, el que lo está por el medio fraudulento, o, en fin, el que configura la aplicación torticera de la norma pero sin mediar circunstancia calificadora alguna?

Una primera respuesta apuntaría a aquel aspecto de la conducta que, en relación con la cantidad dejada de ingresar, tuviera la condición de dominante. Esta respuesta tendría un amplio respaldo en la equidad.

Una segunda respuesta señalaría a aquel aspecto de la conducta que revistiera mayor gravedad atendiendo a su incidencia sobre la sanción. Este aspecto son los medios fraudulentos. Esta respuesta es la que mejor se adecua al mandato de la calificación unitaria.

Así, cuando concurriesen los medios fraudulentos, la infracción se calificará como muy grave, y la sanción del 100 al 150 por ciento se aplicará sobre la cantidad no ingresada derivada de la comisión de la infracción, cualquiera que fueren las circunstancias que pudieran afectar a aquella parte de la cantidad dejada de ingresar no imputable a los medios fraudulentos. El mismo razonamiento cabría hacer cuando concurriesen otras circunstancias calificadoras, como son la ocultación de datos y los medios cuasifraudulentos. En suma, se atenderá a la circunstancia calificadora más grave para calificar la infracción.

Esta solución es la más respetuosa con el mandato de calificación unitaria del artículo 184.1, segundo párrafo. En efecto, si la concurrencia de una circunstancia calificadora, por ejemplo la ocultación, que afecta a una parte de la base de la sanción ligeramente superior al 10 por 100 de dicha base, es decir, de la cantidad dejada de ingresar como consecuencia de la infracción, determina la calificación de grave para dicha infracción, así también la concurrencia de la circunstancia calificadora de medios fraudulentos ha de determinar la calificación de muy grave. Y como quiera que ambas calificaciones no pueden, por mandato legal, coexistir, lo más lógico es que prevalezca, a efectos de la calificación, la circunstancia calificadora que determine una calificación más grave pues de lo contrario las conductas más reprochables no tendrían repercusión en la calificación, con tal que hallaran el amparo de las menos reprochables.

El conflicto de equidad que suscita la calificación unitaria puede ser más fácilmente comprendido mediante los siguientes esquemas explicativos:

Esquema explicativo número 1:

Cantidad dejada de ingresar constitutiva de infracción	100
• Aplicación incorrecta y negligente de la norma (no circunstancia calificadora) ..	60
• Ocultación de rentas (ocultación de datos)	11
• Facturas falsas (medios fraudulentos)	21
• Interposición de entidad (medios fraudulentos)	8
	100

Una solución de equidad calificaría la infracción de tres maneras: leve (60), grave por ocultación (11), muy grave por medios fraudulentos (21 + 8). Pero ya sabemos que el artículo 184.1, segundo párrafo, probablemente atendiendo a la sencillez no permite tal fraccionamiento, sino que establece la calificación unitaria. ¿Cuál calificación unitaria corresponde? Una solución de equidad postularía la calificación de leve, por ser la mayor cantidad dejada de ingresar imputable a la conducta infractora no determinante de circunstancias calificadoras. Sin embargo, la lógica interna del artículo 184 invita a pensar que la calificación procedente es la correspondiente a la circunstancia calificadora que determina la calificación de muy grave. Por tanto se estima que la calificación correcta es de muy grave.

Esquema explicativo número 2:

Cantidad dejada de ingresar constitutiva de infracción	100
• Facturas falsas (medios fraudulentos)	60
• Interposición de entidad (medios fraudulentos)	40
	100

Aquí la calificación es muy grave, de manera indubitada. Toda la conducta infractora está teñida de la gravedad de los medios fraudulentos. Seguramente esta conducta infractora es más reprochable que la del ejemplo precedente. Sin embargo, en ambos la infracción tiene la calificación de muy grave, y la base de la sanción es la misma.

La forma unitaria de calificación de las infracciones determina las dificultades esbozadas en relación con la equidad. En contrapartida, una calificación plural hubiera añadido una dosis de com-

plejidad tal vez excesiva. El legislador conocía, sin duda, el conflicto entre sencillez y equidad, y ha optado por no llevar a esta última sus más exigentes extremos en beneficio de aquella. (Véase en **Anexo ejemplo n.º 2**).

Nótese, por otra parte, que la infracción leve se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 50 por 100, sin que proceda la aplicación de los criterios de graduación. Y esto, desde luego, introduce muchas dosis de sencillez. A cambio, los obligados tributarios que incumplen sus obligaciones tributarias mediante la aplicación incorrecta de la norma sin mediar circunstancia calificadora obtienen una inusitada ventaja, en la medida en que, cometiendo una infracción leve, son inmunes a la reincidencia, al perjuicio económico y al incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación, es decir, a todos los criterios de graduación que incrementan la sanción.

2. LA OCULTACIÓN

2.1. Antecedentes.

El artículo 184.2 establece la ocultación en concepto de circunstancia calificadora de la infracción. La ocultación de datos determinará que la infracción tributaria se califique de grave.

La ocultación como elemento o circunstancia de calificación ya estaba regulada en el artículo 56 de la Real Orden de 13 de julio de 1926, y también en la Ley sobre Inspección de los Tributos de 1952. La Ley General Tributaria de 1963 asimismo utilizó la ocultación con la finalidad de calificar la infracción. Con la reforma operada por la Ley 10/1985 la ocultación perdió su cualidad de elemento o circunstancia calificadora, puesto que las infracciones pasarán a calificarse de simples y graves, siendo los aspectos más reprochables de las conductas infractoras alojados en los criterios de graduación, y es entre ellos, concretamente bajo la mala fe (artículo 82.a) de la Ley General Tributaria; Ley 10/1985), donde quedará ubicada la ocultación, definida por el artículo 13.1.b) del Real Decreto 2631/1985 como la acción de facilitar datos o informaciones falsas a la Administración tributaria.

La reforma de la Ley 25/1995 ubicará igualmente a la ocultación entre los criterios de graduación, pero esta vez de manera explícita (artículo 82.1.d) de la Ley General Tributaria; Ley 25/1995).

Se puede apreciar, por tanto, que la ocultación ha cumplido la función calificadora hasta la Ley 10/1985, y que la ha recuperado con la Ley 58/2003.

Pese a la diferente función que realiza la ocultación en la vigente Ley General Tributaria en relación con la precedente, el parentesco de los artículos 82.1.d) (Ley General Tributaria; Ley 25/1995) y 184.2 (Ley General Tributaria; Ley 58/2003) es lo suficientemente intenso como para que las sentencias recaídas sobre el primero sean útiles para entender los perfiles del segundo. Es muy probable, por otra parte, que tales sentencias hayan influido en la vigente descripción de la ocultación.

2.2. Descripción de la ocultación.

El Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria (2001) da cuenta de una propuesta que propugnaba centrar, exclusivamente, la infracción tributaria sobre la circunstancia de ocultación. Aunque esta propuesta no prosperó, es lo cierto que la ocultación ocupa una posición central en el sistema de infracciones y sanciones de la Ley 58/2003, General Tributaria, como así lo pone de relieve el Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria (2003).

2.2.1. Circunstancias constitutivas de ocultación: comparación con regulaciones precedentes.

La ocultación es un aspecto de la conducta infractora que se manifiesta a través de un conjunto de circunstancias legalmente tipificadas en el artículo 184.2.

Estas circunstancias son las siguientes:

- No presentación de declaraciones.
- Presentación de declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos.
- Presentación de declaraciones en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos y bienes, o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria.

La circunstancia más elemental y fácilmente identificable es la no presentación de declaraciones. Pero la no presentación no determina, de manera inapelable, la infracción, puesto que si el obligado tributario estaba en el convencimiento de que no había realizado el hecho imponible y tal convencimiento se fundamentaba en alguno de los supuestos determinantes de la exclusión de responsabilidad del artículo 179.2, aquélla no existiría.

Esta forma de manifestación de la ocultación ha estado presente en todas las normas sobre infracciones tributarias, sea con efectos de calificación o de graduación. Así, el artículo 79 de la Ley General Tributaria de 1963 tipificaba como ocultación «*La falta de presentación de las declaraciones tributaria*» y en la reforma de la Ley 25/1995, el artículo 82.1 d) de la Ley General Tributaria se refería a «...*la falta de presentación de declaraciones...*».

La segunda forma de conducta determinante de ocultación es la presentación de declaraciones que contengan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos. Esta forma de conducta determinará siempre la existencia de infracción, pues no es concebible que quien actúa de esta manera pueda ampararse en una causa de exclusión de responsabilidad. Por su naturaleza, la false-

dad ha de versar sobre hechos. Igualmente la inexistencia sólo cabe referirla a hechos. Otros datos para determinar la deuda tributaria, como pueden ser el tipo de gravamen o los porcentajes de deducción (por dividendos, por adquisición de viviendas...), no pueden ser tildados de falsos o inexistentes. Podrán ser aplicados de manera incorrecta, pero de ello no se deriva falsedad o inexistencia.

Puede observarse que el reproche se centra en las calificaciones de inexistencia y falsedad. La primera se refiere a los hechos u operaciones, y la segunda a su importe. Son dos calificaciones con un sentido bien diferente. Inexistente es lo que carece de consistencia real. Los hechos y operaciones inexistentes son los que, declarados por el obligado tributario, carecen de existencia. Falso es lo que carece de veracidad. Por tanto, importe falso es el que carece de veracidad. La norma refiere la falsedad al importe del hecho u operación, pero no al hecho u operación. Así, en esta segunda forma de conducta determinante de ocultación, la falsedad relativa a hechos u operaciones carentes de importe no sería relevante. Aunque la mayoría de los hechos u operaciones que deben ser declarados tienen importe, no todos lo tienen, y algunos de éstos pueden ser relevantes para determinar la deuda tributaria. Por ello hubiera sido más correcto referir la falsedad al hecho u operación en sí mismos. La falsedad del importe hubiera quedado subsumida en tal forma de concebir la falsedad.

Una declaración tributaria que contenga hechos u operaciones inexistentes o que recoja importes falsos de los mismos es una declaración falsa, en el sentido del artículo 79.a) 2.º de la Ley General Tributaria de 1963. No es tan clara la ligazón con el artículo 82.1 d) de la Ley General Tributaria según redacción de la Ley 25/1995, el cual se refiere a las declaraciones «incompletas o inexactas», pues si toda declaración falsa es incompleta o inexacta, no toda declaración incompleta o inexacta es falsa. Y de aquí ha querido deducirse que el ámbito de la ocultación en el artículo 184.2 de la Ley General Tributaria de 2003 se ha replegado en relación con el artículo 82.1 d) de la Ley General Tributaria según redacción de la Ley 25/1995. Pero es dudoso que así sea porque, como veremos más adelante, la apelación que el artículo 184.2 efectúa a la omisión de «...cualquier otro dato...» que incida en la determinación de la deuda tributaria podría tener tal amplitud, y también indeterminación, que disipa al menos parcialmente la impresión inicial de repliegue.

La tercera forma de conducta determinante de la ocultación es la presentación de declaraciones en la que se omitan operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria. La ocultación aquí se configura a través de una conducta de comisión por omisión. Nótese que la omisión versa sobre operaciones, sobre ciertas magnitudes fiscales relevantes y, finalmente, sobre «...cualquier otro dato que influya en la determinación de la deuda tributaria...».

Dependiendo del sentido y extensión que deba darse al término «dato» en el contexto de la norma, así será el ámbito de la ocultación. De esta cuestión nos ocuparemos más adelante.

Una declaración tributaria que omita operaciones, rentas u otras magnitudes relevantes o datos con incidencia en la determinación de la deuda tributaria es una declaración falsa en el sentido del artículo 79.a) 2.º de la Ley General Tributaria de 1963, y también una declaración incompleta o

inexacta en el sentido del artículo 82.1.d) de la Ley General Tributaria según redacción de la Ley 25/1995, pero, dependiendo de la amplitud del término «dato», concretamente, si ésta fuera la que más adelante sugerimos como más acertada, el perímetro de las declaraciones incompletas o inexactas del artículo 82.1.d) rebasaría el de las declaraciones afectadas por la tercera forma de conducta determinante de la ocultación del artículo 184.2.

La ocultación, bien se ve, ha estado presente en todas las normativas que, en materia de infracciones y sanciones, se ha ido sucediendo.

En la Ley General Tributaria de 1963 la ocultación determinaba la forma más leve de infracción, esto es, la infracción de omisión. La existencia de ocultación provocaba el tránsito de la conducta irreprochable a la infracción en su modalidad más leve, esto es, la omisión. Pero la infracción de omisión también podía cometerse sin mediar ocultación, cuando la declaración era considerada inexacta.

En la Ley General Tributaria según redacción de la Ley 25/1995 la ocultación ya no determinaba la infracción sino que era una circunstancia agravante de la misma. La infracción se cometía mediante una conducta en la que no era necesario el concurso de la ocultación. La ocultación agravaba la sanción, pero no determinaba la existencia de la infracción.

En la Ley General Tributaria de 2003 la ocultación tampoco origina la infracción, sino su calificación. La infracción se comete mediante una conducta en la que no es necesario que concurra la ocultación. La ocultación implica que la infracción se califique como grave, pero no determina la existencia de la infracción.

La principal conclusión que puede extraerse del examen en el tiempo de la ocultación es que no ha sido precisa la ocultación de hechos u operaciones en las declaraciones para la existencia de la infracción tributaria. Que tanto en la Ley General Tributaria de 1963 como en las normas posteriores sobre infracciones y sanciones la aplicación incorrecta de la norma tributaria mediando dolo o negligencia ha provocado la existencia de la infracción tributaria, de manera tal que la función lógica de la ocultación es mostrar una mayor gravedad en la conducta infractora, sea como criterio de graduación o de calificación. Esta función lógica de la ocultación se empezó a cumplir con la Ley 10/1985, y no ha sido abandonada por la Ley 58/2003.

Nada tiene de extraño, por ello, que en las etapas de la Ley General Tributaria salida de las reformas de la Ley 10/1985 y de la Ley 25/1995, la cuestión de la apreciación de la ocultación cobrara inusitados bríos, y de ello dieron certero testimonio numerosas sentencias de la Audiencia Nacional, en general bastante reticentes a apreciar la concurrencia de la ocultación. Se puede observar en estas sentencias, como más adelante veremos, una crítica indisimulada a la aplicación sin matices de la agravante de ocultación. Y es que la redacción del precepto, calificando como ocultación la presentación de «*declaraciones inexactas*», se prestaba, ciertamente, a una apreciación cuasiautomática de tal circunstancia agravante.

No pasó desapercibido tal riesgo a algunos comentaristas de la Ley General Tributaria de 1995, para quienes la agravante de la letra d) del artículo 82.1 debería ser sólo aplicable respecto de la «...ocultación de elementos de hecho necesarios para que la Administración llegue a conocer los datos relevantes para la determinación de la existencia y cuantía de la deuda...»⁸.

El criterio de estos autores estaba lleno de buen sentido, pero también es verdad que la expresión «*declaraciones incompletas o inexactas*» podía cobijar no sólo conductas omisivas respecto de los hechos, sino otro tipo de irregularidades menos intensas, pero con incidencia respecto de la determinación de la deuda tributaria.

2.2.2. Los esfuerzos descriptivos de la Ley General Tributaria de 2003.

El legislador de la Ley General Tributaria de 2003, sin duda conocedor de los problemas de la ocultación en la Ley General Tributaria, según redacción de la Ley 25/1995, y consciente de que su utilización como criterio de calificación la sitúa en un punto crucial del sistema de infracciones y sanciones que instaura, se ha esforzado en describirla.

De este esfuerzo se hace eco GÓMEZ MOURELO, para quien «...*El concepto ha quedado más restringido y detallado, ya que anteriormente se consideraba como tal (ocultación) la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, lo que implicaba la aplicación casi automática de este criterio de graduación...*»⁹.

El legislador de la Ley 58/2003 ya no se refiere a declaraciones falsas o inexactas (Ley 230/1963) ni a declaraciones incompletas o inexactas (Ley 230/1963, según Ley 25/1995), sino a declaraciones en las que se omiten o falsean hechos u operaciones, rentas y otras magnitudes de análoga naturaleza. Es cierto que en la redacción original de la Ley 230/1963 la ocultación debía versar sobre el hecho imponible, esto es, sobre hechos, pero también sobre el exacto valor de las bases liquidables, lo que convocaba, junto a los hechos, a otras omisiones probablemente relacionadas con la aplicación de la norma tributaria.

La técnica ahora utilizada para describir la ocultación es totalmente diferente. En efecto, de fórmulas basadas en la calificación del instrumento a través del cual se comete la ocultación, esto es, la declaración falsa o inexacta (Ley 230/1963) o la declaración incompleta o inexacta (Ley 25/1995), se pasa a la descripción de la conducta determinante de la ocultación, aunque la misma deba continuar afincada en una declaración.

Meritorio esfuerzo este a favor de la seguridad jurídica que, sin embargo, se ve empañado por la apelación a «...*cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria...*». ¿A qué datos se refiere la norma? ¿A todos los que inciden en la determinación de la deuda

⁸ PÉREZ ROYO y AGUAYO AVILÉS. *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi 1996, pág. 282.

⁹ *La nueva Ley General Tributaria Comentada*. La Ley (2004) Pág. 706.

tributaria? ¿Sólo a aquellos que incidiendo en la determinación de la deuda tributaria presentan unas características próximas a la ocultación de rentas, ingresos, productos o, en general, hechos y operaciones?

Desde nuestro punto de vista la apelación que el artículo 184.2 hace a «*cualquier otro dato*» debería constreñirse a aquellos datos que están estrictamente asociados a hechos, operaciones o magnitudes omitidas. Y ello por dos motivos:

- No parece que sea correcto dar, a efectos sancionadores, el mismo valor al falseamiento o a la omisión de un hecho que a la irregularidad en la declaración por un motivo diverso, vinculado a la aplicación de la norma, estando declarado correctamente el supuesto de hecho de la misma. ¿Sería correcto que, a efectos de calificación de una infracción, tuviese el mismo valor la omisión de una renta que la omisión de un ajuste extracontable siendo la contabilidad representación de la imagen fiel? ¿Se respetaría el principio de proporcionalidad en tal caso?
- El artículo 184.2 describe la ocultación de forma diferente a como lo hacía la norma precedente. En efecto, el artículo 82.1.d) de la Ley General Tributaria según redacción de la Ley 25/1995 se centraba en que la ocultación de datos determinaba una declaración inexacta o incompleta. El artículo 184.2 de la Ley General Tributaria de 2003 se centra en la omisión, el falseamiento o la inexistencia de hechos con incidencia en la determinación de la deuda tributaria. Cabe, entonces, razonar que en la Ley General Tributaria según redacción de la Ley 25/1995 era posible interpretar que todo dato determinante de inexactitud en la declaración configuraba la ocultación, en cuanto determinaba una declaración inexacta, pero que, por el contrario, en la Ley 58/2003, General Tributaria, sólo provoca la ocultación la omisión de aquellos datos inherentes a hechos o magnitudes omitidos. Así, la omisión de un ajuste por exceso de gasto en relación con la dotación a una provisión no implicaría una ocultación de datos cuando la contabilidad se llevara de manera correcta, puesto que los hechos no se han ocultado.

Es verdad que el sentido genuino de la palabra dato, esto es, antecedente necesario para llegar al conocimiento exacto de una cosa o para deducir las consecuencias legítimas de un hecho (*Diccionario de la Real Academia*, 1984), es lo suficientemente extenso como para desbordar la interpretación que proponemos, pero también es cierto que el contexto en el que tal palabra se inserta permite, y aconseja, mantener dicha interpretación.

2.2.3. *Las sentencias de la Audiencia Nacional sobre la ocultación.*

La cuestión de la ocultación ha sido abordada en numerosas sentencias de la Audiencia Nacional, pudiendo distinguirse dentro de las mismas aquellas que realizan un análisis detenido de la norma relativa a la ocultación y aquellas otras que reprochan un pretendido automatismo sancionador de la Administración tributaria.

La sentencia de 28 de septiembre de 2000, de la Audiencia Nacional (*Normacef Fiscal*, NFJ 010316), deslinda tres factores que deben concurrir para que sea aplicable la ocultación del artículo 82.1.d) de la Ley General Tributaria de 1995:

- La ocultación de datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, es decir, «...la sustracción al conocimiento de la Administración tributaria de todos o parte de los elementos constitutivos del hecho imponible, o el mismo hecho imponible...». Añadamos, por nuestra parte, que, considerando que el hecho imponible se constituye sobre un hecho, una magnitud o una operación, la ocultación ha de versar sobre los mismos.
- La ocultación ha de realizarse mediante la falta de presentación o la presentación de declaraciones inexactas, de donde «...se desprende que la falta de presentación o la presentación con inexactitudes de la declaración, por sí sola, no puede ser interpretada como criterio de graduación de la sanción tributaria...». Es interesante la distinción entre «declaración inexacta» e «inexactitudes de la declaración». No todas las inexactitudes determinarán la ocultación, si bien la sentencia no esboza los criterios para discernir las inexactitudes que determinan la ocultación.
- La conducta de la ocultación ha de producir un perjuicio económico a la Administración tributaria.

En su conjunto, esta sentencia y otras varias que se pronuncian en términos semejantes indican que la ocultación, básicamente, se circunscribe a hechos. La ocultación de datos es, fundamentalmente, ocultación de hechos, de manera tal que la ausencia en la declaración de un dato, con incidencia en la deuda tributaria, no siendo en sí mismo un hecho o derivado de un hecho no ocultado, no determinaría la ocultación. Tal es, por otra parte, el sentido del último párrafo del artículo 20.1 del Real Decreto 1930/1998, el cual excluye la ocultación cuando la minoración de la deuda tributaria se derive «...de una incorrecta aplicación, por el sujeto pasivo infractor, de la normativa tributaria...».

La sentencia de 23 de marzo de 2000, de la Audiencia Nacional (*Normacef Fiscal*, NFJ009388) desgrana dos criterios en relación con la ocultación, que se repiten en otras sentencias:

- En primer lugar una crítica indisimulada a la regulación legal de la ocultación, pues «...tal regulación constituye una suerte de automatismo, contrario al principio de legalidad tributaria, que imposibilita la aplicación del incremento porcentual de la sanción por dicha causa...».

El reproche de automatismo dice mucho, aunque de manera indirecta, respecto del concepto que la Audiencia Nacional mantiene de la ocultación. No toda inexactitud, no todo dato omitido con incidencia en la deuda tributaria ha de ser constitutivo de ocultación, si bien la sentencia no entra a delimitar las omisiones o falsedades constitutivas de ocultación.

- Sobre las circunstancias agravantes, en este caso sobre la ocultación, «...*ha de proyectarse también el principio de culpabilidad a fin de eliminar cualquier atisbo de responsabilidad objetiva, razonando la Administración el porqué de la aplicación de esta circunstancia... pues en caso contrario se llega al resultado de incrementar con criterios de generalidad aquella sanción mínima en 10 puntos sobre la base de que la declaración presentada es inexacta, incremento automático que es contrario al referido principio de culpabilidad y que por ello ha de decaer...*».

Nuevamente el reproche de automatismo, para ponerlo, esta vez, en contraposición al principio de culpabilidad. Y nuevamente la idea de que no toda inexactitud determina la ocultación.

El legislador de la Ley 58/2003, General Tributaria, sin duda ha sido consciente de esta jurisprudencia, y tal vez por ello ha rehusado fundamentar la ocultación en la inexactitud de la declaración presentada, haciéndolo en omisiones o falsedades de hechos o magnitudes significativas. Con ello probablemente ha pretendido que la Administración tributaria abandone el presunto automatismo desvelado por los tribunales, pero también que éstos no objeten de manera sistemática la aplicación de la ocultación. Así, es de esperar que ya no se producirán sentencias como la de la Audiencia Nacional de 13 de marzo de 2001 (*Normacef Fiscal NFJ010953*), en la que no se apreciaba ocultación a pesar de que el sujeto pasivo había ocultado rentas del capital mobiliario, porque el artículo 184.2 expresamente configura la omisión o falseamiento de rentas como ocultación.

Lo que ya no es tan claro es si, al socaire de la ambigüedad de la apelación a «...*cualquier otro dato...*», la Administración tributaria apreciará la ocultación en supuestos en los que la omisión del dato es consecuencia de una interpretación inapropiada de la norma, incluso no razonable. Si así fuere, lo previsible es el conflicto y la producción de sentencias que continúen combatiendo una aplicación desmesurada de la ocultación, por más que tales excesos administrativos hayan sido ocasionales. (Véase la sentencia de 28 de septiembre de 2000, que, con toda lógica, no apreció ocultación en materia de deducción de la participación en beneficios de los administradores).

Por todo ello es importante que el futuro Reglamento sancionador zanje la incertidumbre relativa al sentido de la expresión «*cualquier otro dato...*», y que lo haga tomado en consideración los criterios jurisprudenciales más válidos, de manera tal que encuentre un punto de equilibrio, un punto intermedio y sólido, dentro del amplio abanico de significados de la palabra dato. Y para llegar a tal punto, lo que es perfectamente posible en el contexto del artículo 184.2, tal vez lo más idóneo sea vincular la omisión o falseamiento del dato a la omisión o falseamiento de hechos, operaciones o magnitudes fiscalmente relevantes.

2.2.4. La vinculación de la ocultación a una declaración.

La ocultación se produce en relación con una declaración, es decir, con aquel «...*documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos...*» (artículo 119 de la Ley General Tributaria).

Mas como quiera que ha de tener incidencia sobre la determinación de la deuda tributaria, es preciso que tal declaración tenga por finalidad determinar «...*la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta...*» (artículo 58 de la Ley General Tributaria).

La ocultación no se comete, por tanto, ocultando datos en el seno de un procedimiento de inspección tributaria, incluso solicitados mediante diligencia. La ocultación se comete, única y exclusivamente, en la cumplimentación y presentación de una declaración tributaria. En este sentido, CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO afirma que «...*el concepto de ocultación va ligado indisolublemente al de la declaración, ya que la ocultación se comete teniendo en cuenta la presentación o no de la declaración, y, en caso de presentarla, de su contenido...*»¹⁰.

Una vez presentada la declaración, si la misma contiene omisiones o falsedades, la ocultación se ha producido, y surtirá plenos efectos como circunstancia calificadora, aun cuando sea el propio sujeto pasivo el que, en el curso del procedimiento de inspección tributaria, incluso de manera espontánea, desvele la ocultación.

El dato ocultado en la declaración tributaria de un impuesto puede estar contenido en otra declaración tributaria presentada por el mismo sujeto pasivo pero a efectos de otro impuesto. El artículo 20 del Real Decreto 1930/1998 abordó esta cuestión, estableciendo que no obstaba a la concurrencia de la ocultación «...*el que la Administración tributaria pudiera conocer dichos datos por declaraciones de terceros o por declaraciones del sujeto infractor relativos a conceptos tributarios distintos de aquel al que se refiere la sanción...*».

Este criterio, se opina, continúa siendo válido bajo la vigencia del artículo 184.2. En efecto, la ocultación de datos ha incidido en la deuda tributaria del impuesto afectado, y por ello los efectos de la misma se han consumado, aunque la omisión o falsedad hayan podido ser descubiertas en base a la información suministrada por el propio sujeto pasivo a efectos de otra declaración tributaria. En relación con el artículo 82.1.d) de la Ley General Tributaria según redacción de la Ley 25/1995, Cipriano MUÑOZ BAÑOS observa que la ocultación «...*se centra no en el hecho de que la Administración no conozca o pueda conocer los datos que necesita, sino en que tales datos no se los facilite aquel a quien directamente le afectan porque sirven para cuantificar su propia deuda tributaria...*»¹¹.

La ocultación también podría ser desvelada mediante la información suministrada por el propio sujeto pasivo en cumplimiento de la obligación prevista en el artículo 94 de la Ley 58/2003, General Tributaria, consistente en «...*proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias...*». Tampoco ello obstaría a la concurrencia de la ocultación.

¹⁰ En *Guía de la Ley General Tributaria*. CIS (2004). Pág. 376.

¹¹ *Infracciones tributarias y Delitos contra la Hacienda Pública*. Edersa, págs. 336.

La ocultación en la declaración podría, incluso, ser descubierta por la Administración tributaria mediante el examen de la contabilidad del sujeto pasivo cuando la misma fuera correctamente llevada. Pero esto no obsta a la ocultación, si bien esta conducta podría mostrar una malicia morigerada, lo que ha llevado a CRUZ AMORÓS a reflexionar sobre el carácter formal de la regulación de la ocultación ¹².

En suma, la ocultación se consuma con la presentación de la declaración tributaria en la que se ocultan datos, valga la redundancia, con incidencia en la determinación de la deuda tributaria, sin que la colaboración, sea voluntaria u obligada, del sujeto pasivo en el descubrimiento del dato ocultado sea relevante.

2.2.5. La ocultación y el elemento subjetivo.

La comisión de una infracción tributaria requiere el denominado elemento subjetivo, ya sea bajo forma dolosa o culposa con cualquier grado de negligencia.

La ocultación y las restantes circunstancias calificadoras no deben ser vistas como la manifestación exclusiva y excluyente del elemento subjetivo de la infracción.

Así, no sería correcto entender que su no concurrencia denota que no existe el elemento subjetivo de la infracción, de manera tal que tampoco existiría infracción. Las circunstancias calificadoras son aspectos de una conducta infractora que denotan una mayor gravedad. Por eso es posible la existencia de infracción sin que concurren circunstancias calificadoras. Estas infracciones se calificarán como leves (excepto tratándose de retenciones, que serán graves). En este sentido MUÑOZ PÉREZ y BORJA OBESO opinan que la nueva clasificación de las infracciones «...permite que la consideración de una conducta en una u otra categoría se haga ponderando el grado concurrente tanto de antijuricidad como de culpabilidad...» ¹³.

Dicho esto, es lo cierto que, en una primera aproximación, las circunstancias calificadoras, en particular la ocultación, revisten toda la apariencia de ser la manifestación del elemento subjetivo de la infracción tributaria. Así lo fue en el artículo 79.a) de la LGT de 1963, pues la ocultación era requisito de la existencia de la infracción tributaria.

La ocultación no es, evidentemente, en el vigente sistema sancionador, la exclusiva manifestación del elemento subjetivo de la infracción, de manera tal que pueden existir infracciones tributarias sin la concurrencia de la ocultación, ni de cualquier otra circunstancia calificadora. Pero la referida apariencia es insoslayable.

¹² Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, n.º 28. Febrero 2004. Pág. 173.

¹³ En *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, obra colectiva dirigida por Antonio MARTÍNEZ LAFUENTE. Pág. 810.

Resta por ver cuál será el impacto sobre la jurisprudencia de tal apariencia.

Cuestión diferente es la necesidad de la existencia de una voluntad de cometer la ocultación. La ocultación también debe estar impulsada por una voluntariedad infractora, aunque nada diga en tal sentido la norma, probablemente porque va de suyo que aquello en lo que la ocultación consiste no puede existir sin el concurso de dicha voluntariedad.

Pero no sería exacto apreciar un elemento subjetivo de la infracción y otro elemento subjetivo de la ocultación. La ocultación forma parte del tipo de la infracción. Es una acción, generalmente bajo forma omisiva, que debe estar abarcada por el elemento subjetivo de la infracción. Observa CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO que una de las novedades en materia sancionadora es que «...se configura la ocultación como un elemento del tipo...»¹⁴. No hay una conducta infractora genérica determinante de la infracción tributaria y una conducta infractora específica determinante de la ocultación. Hay una conducta infractora única, que incorpora acciones omisivas determinantes de la ocultación, y el elemento subjetivo ha de impregnar tal conducta. En este sentido, afirma Díez-OCHOA que «...una misma conducta lícita puede ser calificada como infracción leve, grave o muy grave (por ejemplo, la falta de presentación e ingreso que deriven de autoliquidaciones) dependiendo de la concurrencia de determinadas circunstancias objetivas concurrentes en la conducta del sujeto infractor...»¹⁵.

2.3. Situaciones de concurso en relación con la ocultación.

La ocultación, en cuanto circunstancia calificadora, puede estar afectada por tres situaciones de concurso:

- Constituir la acción tipificada por la infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico (artículo 199).
- Concurrir en una misma declaración con medios fraudulentos o cuasifraudulentos, pero en relación con hechos u operaciones diferentes.
- Concurrir en una misma declaración con medios fraudulentos o cuasifraudulentos, en relación con los mismos hechos u operaciones.

El primer tipo de concurso está regulado por el artículo 180.2, y su mandato es que prevalezca la circunstancia calificadora, esto es, que cuando la acción u omisión pudiera constituir un tipo infractor, en este caso el del artículo 199, o una circunstancia calificadora, prevalezca esta última, y

¹⁴ En *Guía de la Ley General Tributaria*. CISS (2004). Pág. 376.

¹⁵ *Ley General Tributaria (Ley 58/2003)*. CEF (2004), pág. 817.

no se aprecie la existencia de infracción ¹⁶. Así, cuando la circunstancia calificadora consistente en la ocultación determine la calificación como grave de una infracción tributaria, se entenderá no producida la infracción del artículo 199. (Véase en **Anexo ejemplo n.º 4**).

El segundo tipo de concurso se resuelve en virtud de la calificación unitaria, ya examinada, del artículo 184.1. En este supuesto prevalece la circunstancia calificadora de medios fraudulentos, dando lugar a la calificación de muy grave.

El tercer tipo de concurso presenta perfiles singulares. En él, la conducta infractora se produce, en primer lugar, sobre los libros de contabilidad mediante la omisión o el falseamiento de operaciones o de cualquier otra anomalía determinante de magnitudes inexactas que, en un segundo momento, son transcritos en la correspondiente declaración tributaria, derivándose de ello la ocultación de datos bajo la modalidad de operaciones con importes falsos o rentas, ingresos o productos igualmente falsos. (Véase en **Anexo ejemplo n.º 3**).

La conducta infractora se proyecta sobre los libros de contabilidad y sobre la declaración, y en relación con los mismos hechos. Se trata de la misma conducta que, para lograr su objetivo defraudador, tiene que provocar falsedades u omisiones contables y ocultaciones en la declaración tributaria. Ésta era la conducta que, típicamente, en la Ley General Tributaria de 1963, daba lugar a la infracción de defraudación.

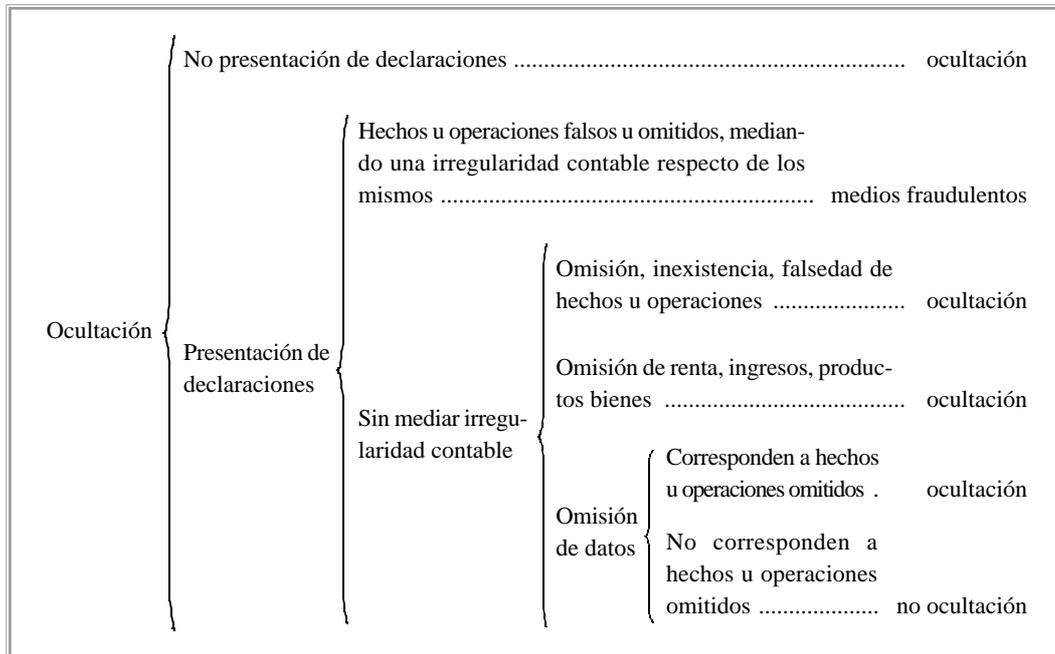
Este supuesto también puede ser resuelto en virtud de la calificación unitaria del artículo 184.1, prevaleciendo, en tal caso, la circunstancia calificadora de medios fraudulentos, por las razones que se expusieron anteriormente (1.1.1).

Puede ocurrir, finalmente, que la ocultación verse sobre hechos u operaciones correctamente contabilizados. En este caso no hay concurso de circunstancias calificadoras, y lo único a dilucidar es si la regularidad contable subsana la ocultación de datos en la declaración. Pues bien, a estos efectos, el artículo 20.1 del Real Decreto 1930/1998 estableció que no obstaba a la concurrencia de la ocultación «...*el que los datos omitidos figuran o no en contabilidad...*». Se estima que este criterio continúa siendo válido.

2.4. Esquema de la ocultación.

A la vista de lo expuesto, podemos formular el siguiente esquema relativo a la ocultación en cuanto circunstancia calificadora:

¹⁶ Para un análisis de las situaciones de concurrencia que pueden presentarse, véase Díez-Ochoa, J.M., *Ley General Tributaria (Ley 58/2003)*, CEF (2004). Pág. 774.



2.5. Determinación de la incidencia de la ocultación.

La existencia de la ocultación exige que «...la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento...».

Ha de contemplarse este límite en relación con la calificación unitaria de la infracción. En efecto, una conducta tributaria alentada por la voluntariedad infractora podrá determinar una infracción leve, grave o muy grave, según que la misma configure o no circunstancias calificadoras, debido al carácter unitario de la infracción. Entonces, el legislador ha debido plantearse y responder a esta cuestión: ¿Basta una mínima ocultación para determinar la calificación de grave? Y la respuesta ha sido que no basta, que es necesario que la ocultación tenga una cierta importancia.

Respuesta que es prudente y sensata, pero que no hubiera sido necesaria si la calificación de la infracción no se hubiera realizado de manera unitaria. Pero, como ya advertimos anteriormente, el legislador probablemente vio en la calificación unitaria una forma de simplificar, de introducir sencillez en el sistema de infracciones y sanciones. Ahora acomete la solución del problema que deriva de la calificación unitaria. Y lo hace de la única manera posible: aplicando una franquicia, esto es, un límite por debajo del cual la ocultación no tiene relevancia.

En cierto modo esta franquicia también se aplicaba en relación con el artículo 82.1.d) de la Ley General Tributaria, según redacción de la Ley 25/1995, en la medida en que el artículo 20.3 del Real Decreto 1930/1998 establecía la aplicación de la agravante de ocultación a partir del momen-

to en que la deuda tributaria derivada de los datos ocultados excedía del 10 por ciento de la deuda tributaria. Tal franquicia no era, sin embargo, técnicamente necesaria. Podía, perfectamente, haberse prescindido de la misma. Por el contrario, en el sistema de calificación unitaria de la infracción, la franquicia o límite es una técnica imprescindible.

Existían, entre otras, a los efectos de determinar dicho límite o franquicia, las siguientes posibilidades: valor absoluto de la deuda tributaria imputable a la ocultación, valor relativo de la deuda tributaria imputable a la ocultación respecto de la deuda tributaria regularizada, valor relativo a la deuda tributaria imputable a la ocultación respecto de la deuda tributaria imputable a la infracción. La primera hubiera favorecido a los obligados tributarios de mayor capacidad económica. La segunda, siendo neutral en relación con la capacidad económica, hubiera puesto en pie de igualdad a todos los obligados tributarios que eluden sus obligaciones tributarias a través de la ocultación. La tercera, que ha sido la elegida por el legislador, también es neutral frente a la capacidad económica, pero no lo es frente a la composición las conductas infractoras complejas, según se comentará más adelante.

Pese a tal defecto de neutralidad, la fórmula elegida por el legislador es coherente con el objetivo perseguido: valorar la importancia de la ocultación a los efectos de calificar una conducta infractora, y por lo tanto la infracción, compleja de forma unitaria. Es la necesidad de reconducir lo complejo a lo unitario, esto es, la conducta infractora compleja a una infracción calificada unitariamente, lo que predetermina la fórmula que ha sido escogida por el legislador.

La fórmula puede expresarse de la siguiente manera:

$$\frac{\text{Deuda derivada de la ocultación}}{\text{Base de la sanción}}$$

Ambos términos de la razón son homogéneos. En el numerador, la parte de la deuda no declarada derivada de la conducta infractora e imputable a la ocultación; en el denominador la parte de la deuda no declarada derivada de la conducta infractora en su totalidad. El numerador y el denominador son expresión cuantitativa de la conducta infractora. El numerador, de aquella parte de la conducta infractora cualificada por ser determinante de la ocultación, y el denominador, de la conducta infractora en su conjunto.

Los artículos 191, 192 y 193 describen la base de la sanción (denominador), aunque no ofrecen reglas para calcularla. El artículo 184.2 no describe ni ofrece reglas del cálculo de la deuda derivada de la ocultación (numerador). Si nos atenemos a la descripción de la base de la sanción en los artículos mencionados, la fórmula adoptaría las siguientes expresiones por cada tipo de infracción:

(Art. 191):

$$\frac{\text{Deuda derivada de la ocultación}}{\text{Cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción}}$$

(Art. 192):	<hr/> Deuda derivada de la ocultación <hr/> Cuantía de la liquidación cuando no se hubiere presentado declaración
(Art. 192):	<hr/> Deuda derivada de la ocultación <hr/> Cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y de la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados
(Art. 193):	<hr/> Deuda derivada de la ocultación <hr/> Cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción

Aunque en el numerador figure la deuda y en el denominador la cuantía, ambos términos son homogéneos porque la deuda tributaria es una cantidad a ingresar (artículo 58).

Para cuantificar numerador y denominador debe realizarse una operación puramente matemática que, en definitiva, consiste en extraer de la deuda tributaria no declarada dos porciones: la imputable a la ocultación (numerador) y la imputable a la infracción (denominador).

A tal efecto, refiriéndose a la deuda tributaria derivada de la ocultación, propone Eugenio SIMÓN ACOSTA que «...*Para su determinación se deberá efectuar el cálculo de la cuota que resulta de los datos que fueron correctamente declarados y compararla con la cuota realmente debida. La diferencia es la cuota derivada de la ocultación que, relacionada con la base de la sanción, nos permite determinar si concurre o no la circunstancia de ocultación de datos...*»¹⁷.

La forma en como debe realizarse la operación matemática propuesta por Eugenio SIMÓN ACOSTA parece descansar en la realización de dos liquidaciones, cuya diferencia permite identificar el término buscado. Tratándose de tributos complejos, como puede ser el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ésta es la única forma de llegar a una determinación precisa.

La sencillez de cálculo y la exactitud están en la forma de cálculo propuesta por Eugenio SIMÓN ACOSTA. Sería muy provechoso que el futuro Reglamento sancionador acogiera el criterio del citado profesor, y no cayera en la tentación de deslizarse por sendas inciertas, buscando atajos basados en imaginativos repartos proporcionales de las magnitudes que integran la propuesta de regularización que fácilmente pueden conducir al error.

De acuerdo con lo expuesto, si interpretamos bien la citada forma de cálculo, para calcular la deuda tributaria derivada de la ocultación debería procederse de la siguiente forma:

¹⁷ *La nueva Ley General Tributaria*; obra colectiva dirigida por R. CALVO ORTEGA y coordinada por J.M. TEJERIZO LÓPEZ, pág. 741.

- Determinación de la deuda tributaria realmente debida o total. Esta deuda tributaria es la que resulta de la propuesta de regularización derivada, generalmente, del procedimiento de inspección tributaria, antes de practicar la deducción de lo ingresado al presentar la declaración.
- Determinación de la deuda tributaria resultante de los hechos correctamente declarados. Ésta es una deuda puramente teórica que no tiene por qué coincidir con la ingresada. Coincidiría si, respecto de los hechos declarados, ha sido aplicada correctamente la norma tributaria. Y no coincidiría si tal aplicación no ha sido correcta.
- Calcular la diferencia entre ambas cantidades: esa diferencia es la deuda tributaria derivada de la ocultación.

La forma de cálculo propuesta por Eugenio SIMÓN ACOSTA responde, en el fondo, a la teoría de los conjuntos: la diferencia entre el conjunto total y el conjunto no afectado por la ocultación es el conjunto afectado por la ocultación. Estos conjuntos son complejos porque contienen dos elementos: hechos y aplicación de la norma. Así, en el conjunto total están todos los hechos, declarados y no declarados, y la aplicación normativa es correcta; en el conjunto no afectado por la ocultación están sólo los hechos declarados y la aplicación normativa es correcta; y hay un tercer conjunto, que es absolutamente indiferente a estos efectos, que es el conjunto de los hechos declarados con aplicación normativa incorrecta. Pues bien, la diferencia entre los dos primeros conjuntos es el conjunto afectado por la ocultación.

Proponemos el siguiente esquema explicativo:

	Deuda
Hechos declarados + aplicación incorrecta de la norma (voluntariamente incorrecta en autoliquidación)	10
Hechos declarados + aplicación correcta de la norma	14
Hechos declarados + hechos ocultados + aplicación correcta de la norma en regularización	20
Deuda tributaria a ingresar (20 – 10)	10
Deuda tributaria imputable a la ocultación (20 – 14)	6
Deuda tributaria imputable a la aplicación incorrecta de la norma (14 – 10)	4
Deuda derivada de la ocultación : 6	
----- >10%, existe ocultación	
Cuantía no ingresada imputable a infracción (base de la sanción del art. 191): 10	

La misma técnica empleada para calcular el numerador ha de utilizarse para calcular el denominador. En efecto, el denominador no es sino aquella parte de la deuda tributaria no declarada imputable a la infracción, en tanto que el numerador es, como hemos visto, aquella parte de la deuda tri-

butaria no declarada imputable a la ocultación. Baste esta observación para dar por examinada la cuestión de la determinación del denominador, sin perjuicio de efectuar un examen más detenido en su momento. (Véase en **Anexo ejemplo n.º 5**).

2.6. El error de salto.

La fórmula para determinar la incidencia de la ocultación que se desprende del artículo 184.2 pone de relieve el error de salto propio de todo límite. En efecto, hasta la relación 1/10, la infracción es leve, pero rebasada tal razón, la infracción es grave, unitariamente calificada.

El error de salto, unido a que la infracción grave puede llegar a sancionarse con multa de hasta el 100 por ciento, determina un intervalo de sanciones mayores a aquella que se sitúa en el límite a pesar de que las infracciones son menores. Esto sucederá en todos aquellos casos comprendidos en el intervalo 1/5 a 1/10, de la referida fórmula, bajo la hipótesis de que la infracción grave se sancione con multa pecuniaria del 100 por ciento.

La siguiente secuencia ayudará a comprender el referido efecto:

Deuda imputable a ocultación	Deuda imputable a infracción otra que ocultación	Deuda regularización no imputable a infracción	Proporción	Sanción
10	40	50	$\frac{10}{40 + 10} = \frac{1}{5}$	50 (10 + 40)/100%
10	50	40	$\frac{10}{50 + 10} = \frac{1}{6}$	60 (10 + 50)/100%
10	60	30	$\frac{10}{60 + 10} = \frac{1}{7}$	70 (10 + 60)/100%
10	70	20	$\frac{10}{70 + 10} = \frac{1}{8}$	80 (10 + 70)/100%
10	80	10	$\frac{10}{80 + 10} = \frac{1}{9}$	90 (10 + 80)/100%
10	90	0	$\frac{10}{90 + 10} = \frac{1}{10}$	100 (10 + 90)/50%

La secuencia precedente pone de relieve que, ante una misma cantidad a ingresar derivada de un procedimiento de inspección tributaria (100), la sanción es igual en el caso de menor base de cálculo de la infracción (caso primero) que en el caso de mayor base de cálculo de la infracción (caso último), en tanto que en los casos intermedios la sanción es siempre progresivamente mayor. Este efecto no se hubiera producido si la proporción se hubiera establecido respecto de la deuda tributaria regularizada, esto es, la cantidad a ingresar derivada del procedimiento de inspección tributaria.

El error de salto es algo bien conocido en el campo de los tipos de gravamen. A él se refería el artículo 56 de la Ley General Tributaria de 1963, y el artículo 55 de la Ley General Tributaria de 2003 también lo hace. Sin embargo, en el ámbito de las sanciones nunca ha sido regulado. Sin duda el legislador era consciente de este problema pero, probablemente para no introducir excesivas complejidades, no ha aplicado tal técnica al caso que nos ocupa. Nótese, por otra parte, que la existencia del error de salto está supeditada a que en la conducta infractora concurra la ocultación y la aplicación voluntaria irregular de la norma y a que los criterios de graduación operen de manera tal que el porcentaje de la sanción alcance el 100 por ciento. Probablemente no es fácil que concurran, de manera frecuente, tales circunstancias, y tal vez por ello el legislador haya declinado introducir una norma para evitar el error de salto, siempre de compleja aplicación y seguramente generadora de problemas adicionales.

Una vez más la sencillez en la aplicación de la norma ha primado sobre otras consideraciones. (Véase en **Anexo ejemplo n.º 6**).

ANEXO DE CASOS PRÁCTICOS

1. Calificación unitaria.

Base imponible declarada	800
Ocultación rentas contabilizadas	20
Aplicación negligente de la norma	80
Base imponible comprobada	900
Cuota íntegra comprobada (900/0,35)	315
Cuota autoliquidación (800/0,35)	280
Cuota a ingresar	35
Incidencia de la ocultación (20/0,35/35)	20%
Sanción (máxima) (35/100%)	35

Cálculo de la incidencia de la ocultación

$$\frac{\text{Deuda derivada de la ocultación}}{\text{Base de la sanción}} = \frac{7}{35} > 10\%$$

Cálculo de la base de la sanción

Cuota realmente debida	315
Base imponible declarada	800
Base imponible parcial	800
Cuota no sancionable (800/0,35)	280
Base de la sanción (315-280)	35

Cálculo de la deuda derivada de la ocultación

Cuota realmente debida	315
Base imponible declarada	800
Aplicación negligente de la norma	80
Base imponible parcial	880
Cuota no afectada por ocultación (880/0,35)	308
Deuda derivada de la ocultación (315 – 308)	7

COMENTARIO: A pesar de que la mayor parte de la deuda regularizada es imputable a la aplicación negligente de la norma, la infracción es grave, pues concurre la circunstancia calificadora de la ocultación. No es obstáculo para apreciar la ocultación el que las rentas estén contabilizadas.

2. Calificación unitaria y concurrencia de circunstancias calificadoras.

Base imponible declarada	800
Ocultación rentas contabilizadas	20
Ocultación rentas no contabilizadas	80
Base imponible comprobada	900
Cuota íntegra (900/0,35)	315
Cuota autoliquidación (800/0,35)	280
Cuota a ingresar	35
Incidencia de la ocultación (20/0,35/35)	20%
Incidencia medios fraudulentos (80/0,35/35)	80%
Sanción (máxima) (35/150%)	52,5

Cálculo de la incidencia de la ocultación

$$\frac{\text{Deuda derivada de la ocultación}}{\text{Base de la sanción}} = \frac{7}{35} > 10\%$$

Cálculo de la base de la sanción

Cuota realmente debida	315
Base imponible declarada	800
Base imponible parcial	800
Cuota no sancionable (800/0,35)	280
Base de la sanción (315 – 280)	35

Cálculo de la deuda derivada de la ocultación

Cuota realmente debida:.....	315
Base imponible declarada	800
Aplicación negligente de la norma	80
Base imponible parcial	880
Cuota no afectada por ocultación (880/0,35)	308
Deuda derivada de la ocultación (315 – 308)	7

Cálculo de la incidencia de los medios fraudulentos

$$\frac{\text{Deuda derivada de los medios fraudulentos}}{\text{Base de la sanción}} = \frac{28}{35} > 50\%$$

Cálculo de la deuda derivada de los medios fraudulentos

Cuota realmente debida	315
Base imponible declarada	800
Ocultación rentas contabilizadas	20
Base imponible parcial	820
Cuota no afectada por medios fraudulentos (820/0,35)	287
Deuda derivada de los medios fraudulentos (315 – 287)	28

COMENTARIO: La infracción es muy grave, porque prevalecen los medios fraudulentos sobre la ocultación.

3. Ocultación de rentas mediante irregularidad contable.

Base imponible declarada	800
Ocultación rentas en declaración y contabilidad	60
Aplicación negligente de la norma	40
Base imponible comprobada	900

Cuota íntegra	315
Cuota autoliquidación	280
Cuota a ingresar	35
Incidencia de la ocultación	–
Incidencia medios fraudulentos (60/0,35/35)	60%
Sanción (máxima) (35/150%)	52,5

COMENTARIO: La ocultación de rentas en contabilidad se traduce en una omisión de rentas en la declaración. Sólo se presenta la circunstancia calificadora de medios fraudulentos.

En este ejemplo, para calcular las incidencias de los medios fraudulentos no hemos aplicado la fórmula propuesta por E. SIMÓN ACOSTA, sino que directamente hemos aplicado el tipo de gravamen sobre el aumento de base imponible correspondiente a la renta omitida en contabilidad. La fórmula de E. SIMÓN ACOSTA llegaría a la misma cifra. Podemos operar, en este caso, prescindiendo de la fórmula porque la regularización es simple: sólo contiene incrementos. Pero cuando la regularización sea compleja sólo la fórmula mencionada da un resultado satisfactorio.

4. Aplicación de la infracción del artículo 199, mediando ocultación de datos.

Base imponible declarada	800
Ocultación rentas contabilizadas	20
Aplicación negligente de la norma	80
Revalorización voluntaria incluida en el resultado contable	(100)
Base imponible comprobada	800
Cuota íntegra (800/0,35)	28
Cuota autoliquidación (800/0,35)	28
Cuota a ingresar	0

COMENTARIO: La declaración presentada es inexacta, precisamente a causa de la ocultación de rentas. La ocultación no se aplica como circunstancia cualificadora, por no haberse producido ninguna de las infracciones en las que surte efecto, ya que la minoración de la base imponible declarada en el importe de una revalorización voluntaria determina que no se haya producido un dejar de ingresar. Por tanto se ha producido la infracción del artículo 199.

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

Liquidación:

Base imponible declarada	100
Ocultación de rentas contabilizadas	12
Aplicación negligente de la norma	28
Aplicación incorrecta no negligente de la norma (aumentos)	40
Aplicación incorrecta de la norma (disminuciones)	(30)

Base imponible comprobada	150
Cuota íntegra comprobada (150/0,35)	52,5
Cuota autoliquidación (100/0,35)	35
Cuota a ingresar	17,5
Sanción máxima (14/100%)	14

Cálculo de la incidencia de la ocultación:

$$\frac{\text{Deuda derivada de la ocultación}}{\text{Base de la sanción}} = \frac{4,2}{14} > 10\%; \text{ existe ocultación}$$

Cálculo de la base de la sanción:

Cuota realmente debida	52,5
Base imponible declarada	100
Aplicación incorrecta no negligente de la norma	40
Aplicación incorrecta de la norma	(30)
Base imponible parcial	110
Cuota no sancionable (110/0,35)	38,5
Base de la sanción (52,5 – 38,5)	14

Cálculo de la deuda derivada de la ocultación:

Cuota realmente debida	52,5
Base imponible declarada	100
Aplicación negligente de la norma	28
Aplicación incorrecta no negligente de la norma	40
Aplicación incorrecta de la norma	(30)
Base imponible parcial	138
Cuota no afectada por la ocultación (138/0,35)	48,30
Deuda derivada de la ocultación (52,5 – 48,3)	4,2

COMENTARIO: En este ejemplo se aplica la fórmula que parece deducirse de los comentarios de Eugenio SIMÓN ACOSTA, esto es, para determinar la deuda derivada de la ocultación se resta de la cuota realmente debida (52,5) el importe de la cuota no imputable a la ocultación (48,3), siendo la diferencia, lógicamente, la cuota imputable a la ocultación (4,2). Para calcular la cuota no imputable a la ocultación se toman todos los hechos y circunstancias ajenos a la ocultación: la base imponible declarada (100), el aumento derivado de la aplicación no negligente de la norma pero incorrecta (40), y la disminución que, obviamente, responde a un error en la declaración formulada por el contribuyente (30, negativo).

La misma técnica se sigue para determinar la base de cálculo de la sanción, es decir, se resta de la cuota realmente debida (52,5) el importe de la cuota no imputable a infracción o cuota no sancionable (38,5), siendo la diferencia, lógicamente, la cuota sancionable o base de la sanción (14).

Para calcular la cuota no imputable a la infracción o cuota no sancionable se toman todos los hechos y circunstancias ajenos a la infracción: la base imponible declarada (100), el aumento derivado de la aplicación no negligente de la norma pero incorrecta (40), y la disminución que, obviamente, responde a un error en la declaración formulada por el contribuyente (30, negativo).

6. Efectos de la ampliación de la infracción no cualificada sobre la ocultación en cuanto circunstancia calificadora.

Supuesto 1:

Base imponible declarada	100
Ocultación de renta contabilizada	10
Aplicación negligente de la norma	70
Aplicación incorrecta no negligente de la norma	20
Base imponible comprobada	200
Cuota íntegra	70
Cuota autoliquidación	35
Cuota a ingresar	35
Base de la sanción $[(10 + 70)/0,35]$	28
Ocultación (existe) $[(10/0,35/(70+10))/0,35]$	12,5%
Sanción (máxima) (28/100%)	28

Supuesto 2:

Base imponible declarada	100
Ocultación de renta contabilizada	10
Aplicación negligente de la norma	90
Base imponible comprobada	200
Cuota íntegra	70
Cuota autoliquidación	35
Cuota a ingresar	35
Base de la sanción	35
Ocultación (no existe) $[(10/0,35/(90 + 10))/0,35]$	10%
Sanción (máxima) (35/50%)	17,5

COMENTARIO: El crecimiento de la base de la sanción en el segundo supuesto respecto del primero determina la desaparición de la ocultación. Esto propicia que, a mayor base de infracción, menor sanción, siendo igual el valor absoluto de la cuota ocultada. Ese es el efecto del error de salto. También en este ejemplo hemos calculado la incidencia derivada de la ocultación de manera directa, en vez de hacerlo a través de la fórmula propuesta por E. SIMÓN ACOSTA, debido a que la liquidación no es compleja.