

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/51115/2026/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **22/09/2026**

Asunto:

Infracciones y Sanciones. Calificación de infracción muy grave cuando se utilizan medios fraudulentos debido a la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, cuando se supere el porcentaje establecido en el artículo 184.3.a) 3º de la LGT. Deber de motivación.

Criterio:

La aplicación del criterio de calificación de las infracciones tributarias por utilización de medios fraudulentos debido a la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, cuando se supere el porcentaje establecido en el artículo 184.3.a) 3º de la LGT, requiere que la Administración tributaria justifique no solo que dicha incorrección se ha efectuado «mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal», sino que también se deberá motivar un ánimo fraudulento específico.

Unificación de criterio.

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

179

184.3.a)

184.3.a).3

191

RD 2063/2004 Reglamento Procedimiento Sancionador

4

Conceptos:

Contabilidad

Infracciones tributarias muy graves

Infracciones y sanciones

Libros-registro

Medios fraudulentos

Motivación

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

PROCEDIMIENTO: 00-51115-2026-00

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO

RECURRENTE: AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA - Q2826000H

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 18 de septiembre de 2025, recaída en la reclamación nº 08/7569/2024 y acumulados interpuestos frente al acuerdo de liquidación y frente al acuerdo sancionador del Impuesto sobre el Valor Añadido del primer trimestre 2019 al cuarto trimestre de 2021.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los siguientes hechos:

La SOCIEDAD X fue objeto de un procedimiento inspector de alcance general que incluía entre otros la comprobación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) 1T 2019 a 4T 2021, iniciado mediante notificación de comunicación de inicio en fecha 13 de diciembre de 2022.

Dicho procedimiento terminó con la notificación de un acuerdo de liquidación en el que la regularización practicada por la Inspección de los Tributos consistió en practicar los siguientes ajustes:

- Minoración de las bases y cuotas del impuesto devengadas en el importe correspondiente a los servicios facturados a determinadas sociedades, al considerar que los mismos no son reales.
- Inadmisión del derecho a la deducción de las cuotas del impuesto soportadas por falta de justificación.
- Inadmisión del derecho a la deducción de las cuotas del impuesto soportadas amparadas en las facturas recibidas de determinado proveedor al existir simulación relativa en la prestación de dichos servicios.

Asimismo, se tramitó un procedimiento sancionador que culminó con el dictado y notificado del acuerdo de sanción por la comisión de la infracción tributaria prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT); infracción que fue calificada como muy grave en todos los periodos por la concurrencia de medios fraudulentos. El acuerdo sancionador, en lo relativo a los medios fraudulentos, señalaba lo siguiente:

<<-Medios fraudulentos:

Según el artículo 184.3 de la LGT:

(...)

Según el artículo 4 del RGRST:

(...)

En el presente caso también se aprecia la existencia de medios fraudulentos por la llevanza incorrecta de la contabilidad en relación con las cuotas falsas registradas en cuentas genéricas, pero no en relación con el resto de ajustes sancionables.

Debe determinarse, por lo tanto, la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros registros sobre la base de la sanción, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 RGRST:

(...)

Determinada la existencia del criterio de medios fraudulentos por la llevanza incorrecta de libros o registros, corresponde cuantificar su incidencia según lo señalado en el mencionado artículo 11 del RGRST. Así:

(...)

Siendo la incidencia de la llevanza incorrecta de la contabilidad superior al 50 por ciento en cada ejercicio, se entiende que se han utilizado medios fraudulentos para la comisión de las infracciones.

Finalmente, el artículo 9.1, segundo párrafo, del RGRST establece que:

“Cuando concurran más de una de las circunstancias determinantes de la calificación de la infracción, se tomará en consideración la que determine una mayor gravedad de la conducta”.

En resumen y de acuerdo con lo expuesto hasta el momento, la conducta del obligado tributario consistente en la falta de ingreso de la deuda tributaria que le correspondía constituye una infracción muy grave por la utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción mediante la llevanza incorrecta de la contabilidad.

Las presente sanciones muy graves se graduarán incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley>>

SEGUNDO. Frente al acuerdo de liquidación interpuso la SOCIEDAD X el 4 de julio de 2024 reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Cataluña (RG 08/15515/2024 y ac).

Asimismo, frente al acuerdo sancionador interpuso también la SOCIEDAD X el 23 de diciembre de 2024 reclamación económico-administrativa ante el citado Tribunal Regional de Cataluña (RG 08/7569/2024 y ac).

En fecha 18 de septiembre de 2025 el TEAR dictó resolución en sentido parcialmente estimatorio: si bien en el fundamento de derecho cuarto de la resolución se confirmó la adecuación a derecho del acuerdo de liquidación, la estimación parcial vino motivada por la impugnación de la sanción al entender el citado Tribunal Regional que si bien concurría el elemento objetivo de la infracción tributaria sancionada prevista en el artículo 191 LGT, el elemento subjetivo y el criterio de calificación relativo a la

existencia de ocultación de datos, sin embargo, el I.EAR negó la existencia de medios fraudulentos (fundamento de derecho noveno):

<<QUINTO. Confirmada la adecuación a Derecho de la liquidación, han de ser valoradas las alegaciones formuladas frente al **Acuerdo de sanción**.

(...)

En cuanto al elemento objetivo o tipicidad, en el acuerdo sancionador, la infracción tributaria imputada a la reclamante es la regulada en el art. 191 LGT. Dicho precepto establece en su apartado 1:

<<(...)>>

Las infracciones tributarias cometidas vienen determinadas en el presente caso por la deducción indebida de cuotas soportadas en todos los periodos regularizados. La regularización tributaria ha sido confirmada en el apartado precedente de la presente resolución. Solo cabe, por tanto, confirmar la concurrencia del elemento objetivo de las infracciones.

SÉPTIMO. En lo relativo al **elemento subjetivo**, el artículo 183.1 de la LGT exige que las acciones u omisiones, además de tipificadas, sean "dolosas o culposas en cualquier grado de negligencia".

(...)

Frente a las alegaciones de la reclamante dirigidas a cuestionar la suficiencia de la motivación del elemento subjetivo, se aprecia que el acuerdo impugnado fundamenta el elemento subjetivo de la infracción tributaria describiendo cómo en el caso concreto el obligado tributario dedujo cuotas sin aportar ningún tipo de justificativo documental de las operaciones y dedujo con conocimiento cuotas amparadas en facturas recibidas de un proveedor por servicios prestados por un sujeto distinto al emisor.

Se confirma, por tanto, la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad en la conducta enjuiciada, sin que quepa estimar que en un caso como el que nos ocupa pueda apreciarse error por el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones, sobre el que ni siquiera ha ofrecido detalle alguno. A mayor abundamiento, coincide este Tribunal con la Inspección en que en la conducta del obligado tributario se aprecia, más allá de una conducta negligente, una conducta querida y buscada por el obligado tributario, esto es, dolosa, pues viene reiterando a lo largo de todos los periodos la práctica de deducirse cuotas soportadas por operaciones de las que como poco, no dispone de justificante alguno, representando el volumen de gastos no justificados más del 50 por 100 aproximadamente del total en cada uno de los ejercicios comprobados. En la página 46 del acuerdo se indica el volumen de gastos de proveedores varios o sin factura, siendo su volumen de 439.897,72, 237.703,52 y 317.838,36 euros para los ejercicios 2019 a 2021, respectivamente.

Comparte este Tribunal el parecer de la Inspección de los Tributos, que considera la existencia de culpabilidad en grado de negligencia en la deducción de cuotas sin aportación de la factura o documentación documental, respecto de algunos de los cuales el obligado tributario manifestó que fueron documentados como tickets y no se disponía copia de los mismos. La negligencia además, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma, como sucede en este caso.

Cabe también confirmar la existencia de culpabilidad en la deducción de cuotas amparadas en facturas recibidas por quien sabía que no era el verdadero prestador de los servicios recibidos.

En consecuencia, entendemos que existe el elemento subjetivo de la culpabilidad, que figura justificado de manera suficiente en el acuerdo sancionador impugnado y que se infiere razonablemente del conjunto de circunstancias concurrentes, apreciándose en la conducta de la obligada tributaria la culpabilidad exigida por la LGT, sin que exista automatismo en la imposición de sanción ni mucho menos pueda hablarse de responsabilidad objetiva a la hora de sancionar la conducta de la interesada.

OCTAVO.- Finalmente, en cuanto a la calificación de las infracciones tributarias, la reclamante se opone a la existencia de ocultación y medios fraudulentos.

(...)

Por tanto, se entiende que existe ocultación de datos en el ajuste practicado por anotaciones "cuotas proveedores varios", en la medida en que no se ha aportado justificación alguna dirigida a acreditar la realidad o efectividad de los servicios presuntamente recibidos y deducidos.

La incidencia de dicho ajuste sobre la base de la sanción es superior al 10 por 100, por tanto, procede confirmar la existencia de ocultación de datos.

NOVENO. En relación a la concurrencia de medios fraudulentos, el art. 184.3 LGT dispone:

<<(...)>>

Por su parte, el art. 4.2 RGRST establece:

<<(...)>>

En el acuerdo sancionador impugnado figuran las siguientes referencias sobre la concurrencia de medios fraudulentos:

<<En el presente caso también **se aprecia la existencia de medios fraudulentos por la llevanza incorrecta de la contabilidad en relación con las cuotas falsas registradas en cuentas genéricas, pero no en relación con el resto de ajustes sancionables**.

(...)

Determinada la existencia del criterio de medios fraudulentos por la llevanza incorrecta de libros o registros, corresponde cuantificar su incidencia según lo señalado en el mencionado artículo 11 del RGRST. Así:

(...)

Siendo la incidencia de la llevanza incorrecta de la contabilidad superior al 50 por ciento en cada ejercicio, se entiende que se han utilizado medios fraudulentos para la comisión de las infracciones.

Finalmente, el artículo 9.1, segundo párrafo, del RGRST establece que: (...) En resumen y de acuerdo con lo expuesto hasta el momento, la conducta del obligado tributario consistente en la falta de ingreso de la deuda tributaria que le correspondía constituye una infracción muy grave por la utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción mediante la llevanza incorrecta de la contabilidad.

Las presente sanciones muy graves se graduarán incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de

comisión repetida de intracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley>>

A la luz de la motivación transcrita, este Tribunal entiende que no se encuentra suficientemente motivada la concurrencia de medios fraudulentos.

La aplicación del criterio de calificación más grave como es el de utilización de medios fraudulentos supone una expresión específica del ánimo fraudulento en materia tributaria.

Debe exigirse, consecuentemente, la determinación de un modo preciso del modo en que el obligado tributario se valió, en la esfera de la imposición indirecta, de la llevanza incorrecta de registros para la comisión de la infracción.

De lo expuesto entiende este Tribunal que no se encuentra suficientemente motivada la existencia de anomalías sustanciales en los libros registros en la medida en que, del acuerdo sancionador impugnado no ha quedado justificado el incumplimiento en los términos del art. 184.3 LGT.

(...)>>

TERCERO. Frente a la citada resolución del TEAR de Cataluña ha interpuesto el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el día 13 de noviembre de 2025, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

El Director recurrente comienza su escrito de interposición afirmando que *“la cuestión por la que se interpone el presente recurso extraordinario de alzada se centra en la aplicación del criterio de calificación por utilización de medios fraudulentos derivada de la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad a que se refiere el punto 3º de la letra a) del apartado 3 del artículo 184 de la LGT”*.

Seguidamente, el Director recurrente analiza los *“hechos más importantes deducidos del expediente”* y que han sido confirmados por el TEAR de Cataluña en la resolución impugnada: a saber, que la SOCIEDAD X emitía facturas a clientes por servicios no acreditados, se deducía de forma dolosa cuotas soportadas por operaciones inexistentes, se deducía negligentemente cuotas que no podía justificar y también se deducía cuotas repercutidas en operaciones en las que había habido una simulación relativa.

Tras ello el Director afirma:

<<La Resolución del TEAR de Cataluña considera que no se encuentra suficientemente motivada la concurrencia de medios fraudulentos, derivada de anomalías sustanciales de la contabilidad, contemplada por el artículo 184.3.a) 3º de la LGT.

De acuerdo con dicha normativa, la aplicación de ese criterio de calificación debido a la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad requiere, tras probar la culpabilidad de la conducta del obligado tributario, que se cumple alguna de las circunstancias de especial gravedad contenidas en el artículo 184.3.a) de la LGT: bien el incumplimiento absoluto de la llevanza de la contabilidad o la llevanza de contabilidades distintas, o bien la llevanza incorrecta debido a asientos falsos, omisión de operaciones o contabilización en cuentas incorrectas que alteren su consideración fiscal cuando su incidencia sea superior al 50%.

Pero, la Resolución del TEAR interpreta que la aplicación de ese criterio de calificación requiere, además, justificar un específico ánimo fraudulento, señalando que “[d]ebe exigirse, consecuentemente, la determinación de un modo preciso del modo en que el obligado tributario se valió, en la esfera de la imposición indirecta, de la llevanza incorrecta de registros para la comisión de la infracción”.

Es decir, la Resolución del TEAR de Cataluña añade, a los requisitos exigidos por el artículo 184.3.a) 3º de la LGT, un requisito adicional, consistente en que la Administración tributaria motive la existencia de un específico ánimo fraudulento en la conducta del sujeto infractor, que determine de manera precisa el modo en el que pretendía valerse de la incorrecta llevanza de la contabilidad para la comisión de la infracción.

El citado artículo 184.3.a) 3º de la LGT (así como el artículo 4.2 del RGRST) establece que se consideran anomalías sustanciales en la contabilidad por la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria cuando concurren las siguientes dos circunstancias:

- Esas incorrecciones se perpetren mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal, y*
- La incidencia de la llevanza incorrecta represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.*

En el caso que estamos considerando se cumplen ambas circunstancias. En concreto, las incorrecciones en la contabilidad se han producido mediante la “falsedad de asientos”, al haberse registrado en la contabilidad unas operaciones ficticias o falsas, que no se corresponden con la realidad.

Una vez probada la culpabilidad en este caso se constató que la conducta era dolosa en relación con esas operaciones, la norma no exige justificar o motivar ningún específico “ánimo fraudulento”, como pretende la Resolución del TEAR de Cataluña.

El hecho de que para cometer la conducta infractora se utilicen “medios fraudulentos” como son las anomalías sustanciales de la contabilidad es lo que determina la agravación de la calificación de la infracción como muy grave. No obstante, la norma no requiere la justificación de modo preciso de ningún específico ánimo fraudulento. La norma considera que la agravación se debe a que las incorrecciones contables y registrales se efectúen “mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal”. Esos medios especialmente peligrosos y agravados son los que permiten agravar la calificación. Esos medios muestran indirectamente un específico ánimo fraudulento. Ahora bien, una vez que se demuestra que se han utilizado esos concretos medios y que se supera el porcentaje cuantitativo especificado en la norma, no se requiere justificar ningún ánimo fraudulento específico, aunque en este caso concreto la Administración ha demostrado además que la conducta de la obligada tributaria era dolosa.

Por todo ello, entendemos que la argumentación del TEAR de Cataluña es claramente errónea, dado que está exigiendo para la aplicación del criterio de calificación del artículo 184.3.a) 3º de la LGT unos requisitos que no establecidos por la norma y que resultan improcedentes>>

Finalmente, concluye el Director su escrito solicitando de este TEAC la fijación del siguiente criterio en la presente resolución dictada en unificación de criterio:

<<La aplicación del criterio de calificación de las infracciones tributarias por utilización de medios fraudulentos debido a la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, cuando se supere el porcentaje establecido en el artículo 184.3.a) 3º de la LGT, requiere que la Administración tributaria justifique que dicha incorrección se ha efectuado «mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal», sin que se requiera justificar

adicionalmente algún ánimo fraudulento específico.>>

CUARTO. En fecha 4 de diciembre de 2025 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, no consta que a la fecha en la que se dicta la presente resolución, haya formulado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

La controversia jurídica que se suscita en el presente expediente radica en determinar si la aplicación del criterio de calificación de las infracciones tributarias por utilización de medios fraudulentos debido a la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, cuando se supere el porcentaje establecido en el artículo 184.3.a) 3º de la LGT, requiere justificar un ánimo fraudulento específico.

En aras de dar una adecuada respuesta a la cuestión controvertida, hemos de partir de la normativa aplicable contenida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

De acuerdo con el artículo 183 las infracciones tributarias pueden ser leves, graves o muy graves:

Artículo 183 LGT. Concepto y clases de infracciones tributarias. Redacción dada a su entrada en vigor.

<<1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.

2. Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves.

3. Las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su normativa específica>>

La calificación como leve, grave o muy grave de una concreta infracción tributaria depende de la concurrencia de unas circunstancias que permiten calificar la infracción y que se recogen en el artículo 184 LGT: a saber, la existencia de ocultación de datos y la existencia de medios fraudulentos:

Artículo 184 LGT. Calificación de las infracciones tributarias. Redacción dada a su entrada en vigor.

<<1. Las infracciones tributarias se calificarán como leves, graves o muy graves de acuerdo con lo dispuesto en cada caso en los artículos 191 a 206 de esta ley.

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 en el supuesto del apartado 6 del artículo 191 de esta ley.

2. A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento.

3. A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos:

a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

Se consideran anomalías sustanciales:

1.º El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

2.º La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

3.º La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

b) 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.

c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona>>.

Disponiendo el artículo 4 del Reglamento general del régimen sancionador tributario (RGRST) aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre:

"2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 184.3 a).3.º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que existen asientos, registros o importes falsos cuando en los libros de contabilidad o en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria se reflejen hechos u operaciones inexistentes o con magnitudes dinerarias o de otra naturaleza superiores a las reales.

Se entenderá que existe omisión de operaciones cuando no se contabilicen o registren operaciones realizadas o cuando se contabilicen o registren parcialmente, por magnitudes dinerarias o de otra naturaleza inferiores a las reales.

Se entenderá que existe contabilización en cuentas incorrectas cuando, tratándose de libros de contabilidad o de libros o registros establecidos por la normativa tributaria, se anoten operaciones incumpliendo la normativa que los regula, de forma que se altere su consideración fiscal y de ello se haya derivado la comisión de la infracción tributaria".

La implicación concreta que en relación con un tipo infractor específico puede tener la concurrencia de alguno de los anteriores

criterios de calificación viene establecida en la regulación positiva de cada infracción tributaria. Así, en relación con la comisión de la infracción tributaria prevista en el artículo 191 LGT y que, recordemos, fue la sanción impuesta a la SOCIEDAD X en el acuerdo sancionador impugnado, su apartado cuarto establece que “La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos”:

Artículo 191 LGT. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. Redacción dada a su entrada en vigor.

<<1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

5. Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento.

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución.

6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria>>.

TERCERO. Juicio de este TEAC.

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, la cuestión controvertida a la que hemos de dar respuesta guarda relación con el deber de motivación de las resoluciones administrativas sancionadoras y hasta dónde alcanza el mismo.

En este sentido, es una noción ya generalizada y asentada que la Administración Tributaria en sus resoluciones sancionadoras debe motivar tanto el elemento objetivo del tipo infractor como el elemento subjetivo y ello porque en nuestro ordenamiento jurídico sancionador no tiene cabida una responsabilidad objetiva, lo que implica que para que la conducta realizada sea constitutiva de infracción tributaria debe apreciarse la existencia de culpabilidad en la misma, exigencia recogida por el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, según el cual:

<<1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley>>

Además, el artículo 179 LGT establece las causas eximentes de responsabilidad:

Artículo 179 LGT. Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias. Redacción vigente a partir del 12/10/2015:

<< 1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.

b) Cuando concorra fuerza mayor.

c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados

e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

3. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes>>

Así pues, el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de un obligado tributario como sancionable, habiendo sido puesta de relieve la trascendencia constitucional del deber de motivar las resoluciones sancionadoras por el Tribunal Supremo, entre otras, en la Sentencia de 6 junio de 2008 -recurso de casación para la unificación de doctrina 146/2004 -, al señalar: (F.J. 4).

"(...) en la medida en que se trata de una resolución sancionadora, es evidente que la falta de motivación lesiona asimismo garantías constitucionales. Y es que, como ha señalado el Tribunal Constitucional, «[f]rente a la regla general, conforme a la cual el deber de motivación de los actos administrativos es un mandato derivado de normas que se mueven en el ámbito de lo que venimos denominando legalidad ordinaria», en relación con los actos administrativos que impongan sanciones «tal deber alcanza una dimensión constitucional», en la medida en que «[e]l derecho a la motivación de la resolución sancionadora es un derecho instrumental a través del cual se consigue la plena realización de las restantes garantías constitucionales» que resultan aplicables en el procedimiento administrativo sancionador"

La controversia jurídica que se suscita en el presente expediente tiene por objeto determinar si este deber de motivación se agota en la acreditación por la Administración Tributaria de la concurrencia del elemento subjetivo o, si, por el contrario, debe alcanzar también a la circunstancia prevista en el artículo 184.3.a) 3º de la LGT para calificar la infracción como muy grave.

En este sentido, hemos de recordar que el TEAR de Cataluña en la resolución impugnada ha confirmado la concurrencia y suficiente motivación del acuerdo sancionador en relación con el elemento objetivo del tipo infractor y del tipo subjetivo del cual ha apreciado respecto de algunos extremos objeto de la regularización una conducta negligente, en otras una conducta culpable y, en otros, una conducta dolosa- y de la circunstancia referida a la ocultación de datos, si bien no ha considerado adecuadamente motivada la existencia de medios fraudulentos ex artículo 184.3.a) 3º LGT, en tanto en cuanto considera que " *La aplicación del criterio de calificación más grave como es el de utilización de medios fraudulentos supone una expresión específica del ánimo fraudulento en materia tributaria*", por lo que, consecuentemente, debe exigirse para su aplicación que la Administración Tributaria " *determine de un modo preciso el modo en que el obligado tributario se valió, en la esfera de la imposición indirecta, de la llevanza incorrecta de registros para la comisión de la infracción*".

Tesis frente a la que reacciona el Director recurrente al afirmar que la norma tributaria no exige la justificación de un específico ánimo fraudulento, siendo únicamente requerido para la aplicación de este criterio de calificación que se hayan utilizado los medios específicos a los que se refiere la norma y que se supere el porcentaje cuantitativo por ella exigido.

Pues bien, este TEAC no comparte la tesis del Director recurrente. El deber de motivación de la Administración no puede agotarse en la acreditación del elemento subjetivo en relación con la comisión de la infracción, sino que tiene asimismo que alcanzar, de manera específica, a la concurrencia de medios fraudulentos. De lo contrario, esto es, si no se exigiera una motivación singular en el acto de imposición de sanción de la concurrencia del medio fraudulento determinante de la calificación como muy grave de la infracción, se caería en el equivoco de colegir o equiparar, de modo automatizado, la concurrencia del elemento subjetivo del tipo infractor con la concurrencia del medio fraudulento y, asimismo, se podría acabar llegando al resultado de calificar con criterios de generalidad las infracciones como muy graves.

Así, es necesario que la resolución sancionadora analice los específicos hechos enjuiciados tanto en aras de motivar la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada como, en su caso, la aplicación de este criterio de calificación de la infracción, rechazándose cualquier automatismo en tanto que el mismo supondría una clara afectación a la presunción de inocencia. De este modo, la Administración Tributaria debe motivar no solo la concurrencia del supuesto de hecho recogido en el art. 184.3.a) 3º LG, sino también que el mismo fue buscado con el propósito de eludir el pago de impuestos a sabiendas de su falsedad o ilegalidad y cómo la utilización del mismo ha afectado al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias. Como ya adelantaba la Exposición de Motivos del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, los medios fraudulentos son junto con las anomalías contables "expresiones específicas del

del régimen sancionador tributario, los medios fraudulentos son junto con las anomalías contables, expresiones específicas del ánimo fraudulento en materia tributaria".

En este sentido, cabe destacar que el Tribunal Supremo (STS de 10 de septiembre de 2009, recurso 3529/2003) ya incluso con anterioridad a la entrada en vigor de la actual Ley General Tributaria, entendió que la Administración debía motivar tanto la concurrencia del medio fraudulento como el ánimo defraudatorio específico que el mismo encubría:

STS de 10 de septiembre de 2009 (recurso 3529/2003) -el subrayado es añadido-:

<< La Sentencia que se recurre no deja de tomar en consideración los hechos que se pretende integrar, sino que la correcta lectura de la misma, no limitada al último párrafo del Fundamento Jurídico Quinto, descubre que tomándolos en consideración concluyó en que no se había justificado adecuadamente las circunstancias agravatorias. Lo que resultaba correcto, pues tanto la imputada utilización de medios fraudulentos por la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad, como la ocultación por falta de presentación en el ejercicio de 1991 del modelo 190, no son autónomas, esto es, no resultan aplicables automáticamente en cualquier supuesto en que, sin mayores precisiones, puedan apreciarse.

En el primer caso, las anomalías han de responder al concepto general de "utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción" utilizado al caracterizarla. Buena prueba de que es así la constituye el hecho de que el ap. c) del artº 82.1, dice que "a estos efectos se considerarán, principalmente, medios fraudulentos, los siguientes", y es entonces cuando cita la existencia de las mencionadas "anomalías". Por ello, solo las anomalías contables, que además deben detallarse, especialmente buscadas con el propósito de eludir el pago de los impuestos debidos a sabiendas de su falsedad, de su ilegalidad o de su significación engañosa o falaz, podrán tener el aludido carácter de circunstancia de agravación. Si no fuera así, no tendría sentido la equiparación, en resultados agravatorios, entre esa existencia de "anomalías sustanciales en la contabilidad" y la utilización o "empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados", que el precepto establece. En el caso de autos, el acuerdo liquidatorio al calificar y graduar la infracción agravando la sanción, con la circunstancia del artº 82.1 c), se limita a dar cuenta de su concurrencia, pero sin justificar en modo alguno el nexo necesario entre esta circunstancia y la infracción por la que se castiga, en cuanto sirve de soporte para un mayor desvalor de la conducta típica perseguida y en relación a esta, no con carácter general y abstracto, desvinculado del caso concreto. Como bien dice la sentencia de instancia, esta circunstancia agravatoria no queda justificada adecuadamente, y sólo cabe añadir que nunca se calificaron las anomalías en la contabilidad de medios fraudulentos o ardides específicamente buscados para la comisión de la infracción y no se justificó su incidencia respecto de esta. Otro tanto cabe decir respecto de la segunda de las agravantes aplicada por la Administración Tributaria. La apreciación de la circunstancia prevista en el art. 82.1.d), de la Ley General Tributaria, "La ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta", que en este caso se traduce en la falta de presentación en el ejercicio de 1991 del modelo 190, exige también la concurrencia del principio de culpabilidad a fin de eliminar cualquier atisbo de responsabilidad objetiva. Se requiere, pues, que la Administración razone el por qué de la aplicación de esa circunstancia que agrava la sanción mínima que ha querido establecer el legislador, pues en caso contrario se llega al resultado de imponer con criterios de generalidad la sanción agravada. En definitiva se vuelve a aplicar la citada agravante, sin consideración ni alegación alguna relativa a su aplicación al caso y conducta concreta castigada>>

Así pues, ya bajo la vigencia de la LGT 1963, la agravación de la sanción por la existencia de medios fraudulentos -ya sea ante la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad o el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados-, no podía aplicarse de forma automática sino que la Administración debía razonar el porqué de la aplicación de esa circunstancia que agravaba la sanción mínima que había querido establecer el legislador, pues en caso contrario se llegaría al resultado de imponer con criterios de generalidad la sanción agravada.

Pronunciamiento que este Tribunal entiende extrapolable a las sanciones que se impongan bajo la vigencia de la actual Ley 58/2003, General Tributaria tal y como declaró este TEAC con ocasión de la resolución dictada en unificación de criterio de fecha 30 de abril de 2009 (RG 2473/2007). Así, en esta resolución el Director recurrente pretendía que fijáramos criterio interpretativo en virtud del cual declararíamos que la apreciación de la circunstancia determinante de la aplicación del régimen de estimación indirecta prevista en el artículo 53.1.c) de la LGT "incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales" determinaba asimismo la apreciación de medios fraudulentos determinante de la calificación de una infracción como muy grave, recurso que fue desestimado:

Resolución TEAC dictada en unificación de criterio 30 de abril de 2009 (RG 2473/2007):

<< ANTECEDENTES DE HECHO

TERCERO.- Con motivo de dicha liquidación, y previos los trámites oportunos, se impuso al contribuyente sanción como consecuencia de entender la Inspección que había cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003 ("Dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo...") siendo calificada la misma como de muy grave al apreciar la concurrencia de "medios fraudulentos" toda vez que "...el 100 por 100 de la base de la sanción se debe a la existencia de anomalías sustanciales en contabilidad, ya que el obligado tributario no ha justificado la valoración de existencias iniciales ni finales ni la imputación de los costes a las obras entregadas en 2003."

CUARTO. Disconforme con la sanción el interesado interpuso frente a la misma la reclamación económico-administrativa nº. 04/1182/06. Previos los trámites oportunos el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada) dictó resolución **parcialmente estimatoria**, estimando que la infracción no puede ser calificada como muy grave al considerar el TEAR que no concurren "medios fraudulentos" de acuerdo con los siguientes argumentos: "Llegados a este punto es preciso indicar que la acción descrita ha de ser calificada de infracción tributaria grave del Art. 191.3 de la Ley 58/2003 por existir ocultación en los términos expuestos en el Art. 184.2 de la Ley 58/2003 y no de infracción muy grave por la utilización de medios fraudulentos de acuerdo con lo previsto en el Apartado 4 del citado Art. 191 de la Ley 58/2003, ya que si bien a los efectos de la aplicación del régimen de estimación indirecta se ha determinado que existe incumplimiento sustancial de obligaciones contables o registrales por falta de aportación de los soportes documentales requeridos (artículos 53 Ley 8/2003 (sic) y artículo 64 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos) ello no conlleva necesaria y automáticamente la utilización de medios fraudulentos, al no encajar el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables que ha determinado la aplicación del régimen de estimación indirecta con ninguno de los supuestos contemplados en el Art. 184.3 de la Ley 58/2003, en virtud de los cuales deba considerarse la utilización de medios fraudulentos. En efecto al no haber aportado la recurrente la documentación requerida por la Inspección ello impediría en cualquier caso poder incluirlo en el número 3º de la letra a) del citado

precepto (Art. 184.3 Ley 58/2003) puesto que si bien se ha aportado la contabilidad no en cambio los documentos y soportes documentales requeridos, circunstancia que impide que pueda afirmarse que exista una llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal, conducta que aun mereciendo otra calificación (infracción grave) que la dada por la Administración (infracción muy grave) es merecedora de la correspondiente sanción al no estar basada en una interpretación razonable y por concurrir la preceptiva culpabilidad, al haberse sobrepasado los límites de la mera o simple negligencia.”

QUINTO. Disconforme con el referido criterio del TEAR nos solicita el Director del Departamento de Inspección que unifiquemos el criterio en el sentido de declarar: “Que la apreciación de la circunstancia determinante de la aplicación del régimen de estimación indirecta prevista en el artículo 53.1.c) de la LGT determina asimismo la apreciación de medios fraudulentos determinante de la calificación de una infracción como muy grave”.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

PRIMERO

(...)

TERCERO (...)

El TEAR confirma la procedencia de haber acudido a aplicar el régimen de estimación indirecta de bases imponibles así como la existencia de infracción tributaria pero no confirma la aplicación de la circunstancia de calificación de la infracción de utilización de medios fraudulentos por anomalía sustancial contable ante lo cual, como se ha dicho, el Director del Departamento de Inspección solicita que este Tribunal unifique el criterio en el sentido de declarar: “Que la apreciación de la circunstancia determinante de la aplicación del régimen de estimación indirecta prevista en el artículo 53.1.c) de la LGT determina asimismo la apreciación de medios fraudulentos determinante de la calificación de una infracción como muy grave”.

CUARTO. Pues bien, no puede acceder este Tribunal a la pretensión del Director por cuanto ello supondría ignorar la doctrina que al respecto tiene sentada el Tribunal Supremo, doctrina que, si bien referida a la Ley 230/1963 (una vez modificada por la Ley 25/1995), es perfectamente trasladable a los regímenes (tanto de determinación de bases como sancionador) regulados por la Ley 58/2003.

Y así tiene dicho el Tribunal Supremo en cuanto a la cuestión que nos ocupa, en sentencias tales como las de 10-02-2003 (rec. nº. 630/1998) y 17-09-2003 (rec. nº. 5491/1998):

“La sentencia de instancia afirma en su Fundamento de Derecho Cuarto que, en virtud de las previsiones recogidas en la disposición transitoria primera de la Ley 25/1995, debe ser aplicada a las sanciones de autos (que todavía no han alcanzado firmeza, por encontrarse de hecho recurridas las mismas en este pleito) la nueva graduación previstas en dicha norma, por ser la misma más favorable para el sujeto infractor, y, por ello, en virtud de tal graduación más reciente, procede fijar las sanciones por las infracciones tributarias de naturaleza grave como las de autos en el porcentaje del 70% de la cuota tributaria correspondiente, para cada una de ellas, como resultado de sumar al 50% que, como mínimo, establece el artículo 87.1 de la nueva versión de la LGT el 20% que señala la redacción dada al artículo 82.1 c), párrafo segundo (circunstancia agravante relativa a la existencia de **anomalías sustanciales en la contabilidad**).

Pero tal conclusión no puede ser admitida, (...) porque, como ya hemos dejado sentado, entre otras varias, en la sentencia de esta Sección y Sala del TS de 10 de febrero de 2003, dictada en el recurso de casación número 630/1998, no cabe estimar correcta la tesis sustentada, al efecto, por la sentencia recurrida, tan pronto se tenga en cuenta que «la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad», que los citados artículos 82 y 87 de la nueva redacción de la LGT consideran como circunstancia agravatoria, no es autónoma, es decir, no resulta aplicable automáticamente en cualquier supuesto en que, sin mayores precisiones, pueda apreciarse, sino que las expresadas anomalías han de responder al concepto general de «utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción»; y, por consiguiente, dada la concreta significación que la expresión «medios fraudulentos» tiene, incluso en el uso vulgar del lenguaje, sólo las anomalías contables especialmente buscadas con el propósito de eludir el pago de los impuestos debidos a sabiendas de su falsedad, de su ilegalidad o de su significación engañosa o falaz, podrán tener el aludido carácter de circunstancia de agravación.

Además, de no aceptarse la anterior interpretación, se consagraría en la práctica una total asimilación entre los conceptos de «incumplimiento sustancial de las obligaciones contables», determinante, según se ha expuesto, de la aplicación del régimen de estimación indirecta de las bases tributarias, inclusive con el alcance con que lo entiende el artículo 64.2 Reglamento General de la Inspección de Tributos, y el de utilización, en la comisión de la infracción, del medio fraudulento consistente en las existencia de «anomalías sustanciales en la contabilidad», con el resultado inaceptable de que, siempre que fuera de aplicación dicho régimen, habrían de agravarse, poco menos que **automáticamente**, las sanciones en su caso procedentes.

En el supuesto de autos, según también se ha indicado antes, sólo se detectaron incumplimientos de obligaciones contables que determinaron la aplicación del tan repetido régimen de estimación indirecta, pero nunca se calificaron las insuficiencias en la contabilidad de medios fraudulentos o ardides específicamente buscados por la empresa para defraudar a Hacienda.(...)>>

Adicionalmente, cabe destacar la resolución dictada por este TEAC en fecha 5 de septiembre de 2013 (RG 2754/2011) que ya bajo la vigencia de la actual LGT analizó la conformidad a derecho de una sanción impuesta por la concurrencia de una anomalía sustancial contable al haber empleado el contribuyente cuentas contables incorrectas que habían alterado la calificación fiscal ex artículo 184.3. a) 3º LGT. En ella, este TEAC ya declaró que no bastaba para que la Administración pudiera utilizar este criterio el mero hecho de que el obligado tributario hubiera llevado su contabilidad erróneamente, sino que era necesario apreciar la existencia de “un ardid expresamente buscado por la sociedad para defraudar a la Hacienda Pública” extremo que entendió este Tribunal Central suficientemente motivado en el acuerdo impugnado:

Resolución TEAC de 5 de septiembre de 2013 (RG 2754/2011):

<<QUINTO: (...)

El Tribunal Supremo tiene dicho en 17 de septiembre de 2003, Recurso de casación núm. 5491/1998, que para que pueda apreciarse la existencia de anomalía sustancial en la contabilidad “las expresadas anomalías han de responder al

concepto general de utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción”; y por consiguiente, dada la concreta significación que la expresión “medios fraudulentos” tiene, incluso en el uso vulgar del lenguaje, sólo las anomalías contables especialmente buscadas con el propósito de eludir el pago de los impuestos debidos a sabiendas de su falsedad, de su ilegalidad o de su significación engañosa o falaz, podrán tener el aludido carácter de circunstancia de agravación”. En consecuencia, para que la contabilización de una partida en una cuenta incorrecta de forma que se altere su significación fiscal pueda ser considerada anomalía sustancial, debemos hallarnos ante un ardid expresamente buscado por la sociedad para defraudar a la Hacienda Pública.>>

Finalmente, debe hacerse referencia a la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2026 (rec. casación nº 1590/2024) en la que el Alto Tribunal señala que la Administración debe motivar la concurrencia del elemento subjetivo no sólo en relación con la conducta infractora sino también respecto de la calificación de muy grave de la infracción por considerar que se han utilizado medios fraudulentos consistente en la utilización de una persona o entidad interpuesta:

STS de 4 de junio de 2026, recurso 1590/2024 -el subrayado es añadido-:

<<Esta Sala, en SSTs de 21 de septiembre y 20 de octubre de 2021, recursos de casación nº 3130/2017 y 4786/2018, así como las posteriores que reiteran su doctrina, STS núm. 1189/2022, de 27 de septiembre (rec. núm. 7037/2020), entre otras, en las que se nos solicitaba «aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares», ha declarado que frente al acuerdo sancionador dictado en casos en los que se haya apreciado la existencia de simulación, no se pueden hacer valer determinados motivos que hemos considerado incompatibles con la simulación y con el elemento intelectual del dolo o intención del que resulta inseparable. De esta forma, hemos considerado que no es posible invocar la interpretación razonable de la norma prevista en el artículo 179.2 LGT, estableciendo la siguiente doctrina jurisprudencial:

"La respuesta es que estimada la existencia de "actos o negocios simulados", a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT, procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el artículo 179.2, d) LGT, que excluye la responsabilidad, resulte operativa [...]".

No obstante, también hemos declarado que no toda conducta en que concurra simulación debe ser sancionada inexorablemente y que, en tal caso, el acuerdo sancionador puede ser impugnado con todas las garantías, pudiendo ser aducidos, en el caso de que se trate, otros motivos jurídicos relativos al procedimiento sancionador o a la legalidad de la sanción misma (prescripción, incompetencia, motivación, proporcionalidad, etc.).

6. Ahora bien, el problema que ahora se plantea es si en estos casos de regularizaciones en que se utilizan sociedades profesionales interpuestas y en las que la Administración tributaria acude a la figura de la simulación, es automática la calificación de muy grave de la infracción por parte de la Administración tributaria, al amparo de lo establecido por el artículo 191.4 LGT, por considerar que se han utilizado medios fraudulentos, partiendo para ello de que, como se ha expuesto, la letra c) del artículo 184.3 LGT establece que se consideran medios fraudulentos: "La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona".

En estos casos, la Administración ha considerado -postura que defiende el Abogado del Estado- que la existencia de simulación debe conllevar necesariamente la apreciación sobre la utilización de medios fraudulentos por entender que el sujeto infractor (socio persona física) ha utilizado la sociedad profesional con el fin de ocultar su identidad y de hacer figurar a nombre de la sociedad profesional la obtención de rentas que deberían haber sido objeto de tributación en su impuesto sobre la renta de las personas físicas.

7. Como es sabido, el artículo 183.2 LGT califica las infracciones tributarias como «[...] leves, graves y muy graves» en la misma línea que para las infracciones administrativas prevé el artículo 27.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público [«LRJSP»].

La calificación tiene importantes consecuencias en la cuantía de la sanción, toda vez que 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.

El artículo 184 de la LGT, relativo a la Calificación de las infracciones tributarias, recoge en el apartado 2 la ocultación de datos a la Administración, en concepto de circunstancia calificadora de la infracción tributaria que determina que se califique de grave, y en el apartado 3 los medios fraudulentos como circunstancia que determina la calificación de muy grave en las infracciones tributarias.

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. LGT, como son: -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, bienes, o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria.

Junto a la ocultación, los medios fraudulentos determinan 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).

Pues bien, el artículo 184.3.c) LGT tipifica como medios fraudulentos, entre otros, «[...] la utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona».

Este medio fraudulento de 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. La descripción legal del medio fraudulento consistente en la utilización de personas o entidades interpuestas pone el acento en un elemento: la finalidad de ocultar la identidad del sujeto infractor que es el verdadero titular, de tal forma que se construye una apariencia de titularidad. Dicho de otro forma, la interposición crea una apariencia de titularidad. Ahora bien, sin perjuicio de que pueda considerarse la interposición como una modalidad de la simulación por lo que entraña de artificio para disimular una causa real bajo la causa típica del negocio utilizado, de ello no puede colegirse que, apreciada la simulación en un negocio en el que han sido utilizadas sociedades carentes de elementos personales y materiales -«cáscaras vacías» en expresión de la jurisprudencia de esta Sala-, concurra necesariamente la interposición en el sentido del art. 184.3 c) LGT, pues 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. En efecto, cuando la sociedad es utilizada en el proceso de simulación, pero sin que ello implique la referida ocultación de identidad del sujeto infractor, no concurrirá el medio fraudulento. Así, en términos generales, una sociedad cuyos socios son los titulares de la capacidad económica presuntamente evitada por la simulación no oculta la identidad de los mismos, pero si tal sociedad tiene por accionistas a testaferros o sustitutos de los titulares de la capacidad económica, la cuestión será diferente, pues la utilización de la sociedad no solamente será un elemento en el proceso simulatorio, sino que, en sí misma, es el instrumento para la ocultación de identidades. En suma, sin la presencia de "sustitutos" de los verdaderos titulares, la irregularidad fiscal lograda a través de una sociedad instrumental no configurará, en términos generales, el medio fraudulento del artículo 184.3 c) LGT, sin perjuicio de que la regularización pueda fundamentarse en la existencia de simulación en el sentido del artículo 16 de la LGT.

8. En el caso que se enjuicia, el hecho de haber apreciado la existencia de simulación en un supuesto de sociedad profesional interpuesta no puede conllevar automáticamente -"en todo caso"- la calificación de muy grave de la infracción por la utilización de medios fraudulentos.

En efecto, el automatismo no puede tener cabida en materia sancionadora. En este sentido, tal y como ocurre con toda sanción, y también con las circunstancias que califican la infracción tributaria, debe concurrir la necesaria motivación para su aplicación, y dicha motivación debe realizarse de conformidad con lo que el referido artículo 184.3.c de la LGT exige, esto es, que la persona o entidad interpuesta se haya utilizado con la finalidad de ocultar la identidad del sujeto infractor.

Tal como defiende la recurrente, la descripción legal del medio fraudulento del artículo 184.3.c) LGT exige utilizar personas o entidades interpuestas con la finalidad de ocultar su identidad el sujeto infractor -socio persona física- por lo que será necesario analizar las concretas circunstancias del caso y motivar suficientemente los elementos que determinan la aplicación de esta circunstancia calificadora de la infracción tributaria, todo ello con el fin de respetar las garantías mínimas necesarias en materia sancionadora.

En todo caso, es la Administración tributaria la que tiene la carga de la prueba de "la finalidad de ocultar su identidad" del sujeto infractor, de modo que le corresponde acreditar que existió esa maquinación fraudulenta para ocultar la verdadera identidad del sujeto infractor.

9. En definitiva, el hecho de haber apreciado la existencia de simulación en supuestos de sociedades profesionales no puede conllevar de forma automática la calificación de muy grave de la infracción por la utilización de medios fraudulentos, pues la descripción legal de este medio fraudulento exige, como se ha expuesto, la finalidad de ocultar la identidad del sujeto infractor -socio persona física- que es el verdadero titular de la capacidad económica, de forma que cuando la sociedad es utilizada en el proceso de simulación, sin que ello implique la referida ocultación de identidad del sujeto infractor, pues su socio o socios personas físicas, titulares de la capacidad económica presuntamente evitada, no han ocultado su identidad, no concurrirá la circunstancia calificadora de utilización de medios fraudulentos>>

Fijando el TS la siguiente doctrina jurisprudencial:

<<CUARTO. Doctrina jurisprudencial que se establece.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, deber la siguiente.

A efectos de determinar la gravedad de una infracción tributaria consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria, cuando el sujeto infractor sea una persona física socio de una sociedad profesional instrumental que se considera simulada mediante la cual canaliza la obtención de las rentas o realiza operaciones con trascendencia tributaria, no debe apreciarse en todo caso la utilización de medios fraudulentos consistentes en la utilización de entidades interpuestas, descritos en el artículo 184.3.c) LGT.

En efecto, el hecho de haber apreciado la existencia de simulación en un supuesto de sociedad profesional interpuesta no puede conllevar automáticamente la calificación de muy grave de la infracción por la utilización de medios fraudulentos.

La circunstancia calificadora de la infracción tributaria de utilización de medios fraudulentos solo se apreciará cuando, atendiendo a las concretas circunstancias del caso, la Administración tributaria motive adecuadamente que la utilización de la sociedad interpuesta se ha hecho con la finalidad de ocultar la verdadera identidad del socio profesional, persona física, para impedir u obstaculizar la actuación de la Administración tributaria.>>

En definitiva, se evidencia que en el ámbito de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria, es exigible que ésta pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y la imputabilidad o responsabilidad en la realización de tales hechos, sino que dicho deber abarca también a las circunstancias que constituyen un criterio de calificación de la infracción. Por lo que debe concluirse que la mera constatación del supuesto de hecho recogido en el artículo 184.3.a) 3º de la LGT no es suficiente para fundamentar la calificación de la sanción como muy grave por la utilización de medios fraudulentos, debiendo la Administración Tributaria motivar no solo la concurrencia del supuesto de hecho sino también que el mismo fue buscado con el propósito de eludir el pago de impuestos a sabiendas de su falsedad o ilegalidad y cómo la utilización del mismo ha afectado al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias.

A resultas de lo anterior, se pone de manifiesto que este Tribunal Central comparte la tesis interpretativa defendida por el TEAR de Cataluña en la resolución impugnada.

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AEAT**

de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AEFI, acuerda **DESESTIMARLO** y fijar criterio en el sentido siguiente:

La aplicación del criterio de calificación de las infracciones tributarias por utilización de medios fraudulentos debido a la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, cuando se supere el porcentaje establecido en el artículo 184.3.a) 3º de la LGT, requiere que la Administración tributaria justifique no solo que dicha corrección se ha efectuado «*mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal*», sino que también se deberá motivar un ánimo fraudulento específico.