

LITIGACIÓN TRIBUTARIA



Fiscal

La llevanza incorrecta de la contabilidad no basta por sí sola para apreciar la utilización de medios fraudulentos a efectos sancionadores

El Tribunal Económico-Administrativo Central fija criterio y establece que la calificación como muy grave de las infracciones tributarias por utilización de medios fraudulentos debido a la llevanza incorrecta de la contabilidad requiere que la Administración tributaria justifique no sólo el supuesto de hecho recogido en el artículo 184.3a.3.º de la Ley General Tributaria y su relevancia cuantitativa, sino también un ánimo fraudulento específico.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
CARLA FANDIÑO SEIJAS

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

La reciente Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de septiembre del 2026 (RG 51115-2026) se ha pronunciado, en unificación de criterios, respecto a 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 cuantitativo legalmente establecido, requiere justificar un ánimo fraudulento específico.

Como es conocido, la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación se califica de muy grave cuando se hayan utilizado medios fraudulentos (art. 191.4 de la Ley General Tributaria o LGT), calificación que comporta una sanción del 100 % al 150 % de la base de la sanción. Por su parte, el artículo 184.3a de la misma ley considera medios fraudulentos las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria. Este mismo precepto incardina dentro de las anomalías sustanciales tres tipos de situaciones, entre ellas, «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 % del importe de la base de la sanción».

El asunto que origina esta resolución es el inicio de un procedimiento inspector de alcance general frente a una sociedad que incluía, entre otros, la comprobación del impuesto sobre el valor añadido del 2019 al 2021. El procedi-

miento finalizó con un acuerdo de liquidación en el que se minoraron las bases y cuotas del impuesto devengadas en el importe correspondiente a los servicios facturados a determinadas sociedades por considerar que no eran reales y se inadmitió el derecho a la deducción de las cuotas del impuesto por falta de justificación o por apreciación de simulación relativa en la prestación de los servicios. Asimismo, se tramitó un procedimiento sancionador que culminó con un acuerdo de sanción por la comisión de la infracción tributaria prevista en el artículo 191 de la Ley General Tributaria, infracción que fue calificada de muy grave en todos los periodos por la concurrencia de medios fraudulentos. El acuerdo sancionador, en lo relativo a los medios fraudulentos, se limitó a apreciar su existencia «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 [los] ajustes sancionables».

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña estimó parcialmente la impugnación de la sanción al entender que, si bien concurría suficiente motivación del elemento objetivo de la infracción tributaria, del elemento subjetivo y del criterio de calificación relativo a la existencia de ocultación de datos, el acuerdo sancionador no motivaba suficientemente la existencia de medios fraudulentos ex artículo 184.3a.3.º de la Ley General Tributaria. A juicio del Tribunal Regional, 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 debe exigirse para su aplicación que la Administración determine de forma precisa «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».

Frente a esta resolución, el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria interpuso un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterios por entender que la aplicación del criterio de calificación por utilización de medios fraudulentos derivada de la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad no requiere justificar de modo preciso ningún ánimo fraudulento específico, siendo únicamente requerido para su aplicación que se hayan utilizado los medios a los que se refiere la norma y que se supere el porcentaje cuantitativo por ella exigido.

Pues bien, el Central se muestra claramente en contra de la tesis defendida por la Agencia

el procedimiento administrativo sancionador (STS de 6 de junio del 2008, rec. 1462004, FJ 4).

Asimismo, el deber de motivación no se agota con la acreditación por la Administración tributaria de la concurrencia del elemento subjetivo en relación con la comisión de la infracción, sino que tiene que alcanzar, de manera específica, a la concurrencia de medios fraudulentos, pues, de lo contrario, «se caería en el equívoco 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»,

lo que supondría una clara afectación del derecho a la presunción de inocencia. Por tanto, la Administración debe motivar no sólo la concurrencia del supuesto de hecho recogido en el artículo 184.3a.3.º de la Ley General Tributaria, sino también que tal hecho fue buscado con el propó-

No cabe equiparar de forma automática la concurrencia del elemento subjetivo del tipo infractor con la concurrencia del medio fraudulento

Tributaria. Como punto de partida, recuerda que el deber de motivación tanto del elemento objetivo como del elemento subjetivo del tipo infractor es una cuestión ya asentada y generalizada en la doctrina administrativa y en la jurisprudencia. En el ordenamiento jurídico sancionador no tiene cabida una responsabilidad objetiva (arts. 183.1 y 179 LGT) y el principio de culpabilidad constituye un elemento básico en la calificación de la conducta de un obligado tributario como sancionable. La falta de motivación de tal elemento tiene dimensión constitucional, dado el carácter instrumental de la motivación para conseguir la plena realización de las restantes garantías constitucionales que resultan aplicables en

sito de eludir el pago de impuestos a sabiendas de su falsedad o ilegalidad y cómo éste ha afectado al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias. La motivación específica del ánimo fraudulento resultaba exigible durante la vigencia de la anterior Ley General Tributaria de 1963 —tal y como determinó la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de septiembre del 2009, rec. 3529/2003— y también lo es con la vigencia de la actual Ley General Tributaria, como ha declarado el propio Tribunal Central en sus resoluciones de 5 de septiembre del 2013 (RG 2754/2011) y de 30 de abril del 2009 (RG 24723/2007) —esta última recaída en unificación de criterios respecto a la apreciación de la circunstancia determinante

de la aplicación del régimen de estimación indirecta prevista en el artículo 53.1c de la Ley General Tributaria por «incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales»—.

Por último, el Central alude a la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio del 2026 (rec. 1590/2024), objeto de comentario en el número 92 del boletín de *Litigación Tributaria* de GA_P, en la que el alto tribunal ha fijado doctrina jurisprudencial sobre el deber de motivar la concurrencia del elemento subjetivo no sólo en relación con la conducta infractora, sino también respecto a la calificación de muy grave de la infracción por considerar que se han empleado medios fraudulentos consistentes en la utilización de una persona o entidad interpuesta.

En definitiva, la mera constatación del supuesto de hecho recogido en el artículo 184.3a.3.º de la Ley General Tributaria y su relevancia cuantitativa no es suficiente como para fundamentar la calificación de la sanción como muy grave por la utilización de medios fraudulentos. La Administración debe motivar también que dicha incorrección contable fue buscada con el propósito de eludir el pago de impuestos a sabiendas de su falsedad o ilegalidad y cómo la utilización de aquélla ha afectado al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Sobre la base de lo expuesto, el Central fija el siguiente 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 registros establecidos por la normativa tributaria, cuando se supere el porcentaje establecido en el artículo 184.3a.3.º de la Ley General Tributaria, requiere que la Administración tributaria justifique no sólo 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 deberá motivar un ánimo fraudulento específico.

Se trata, sin duda, de un criterio relevante que fortalece las garantías de los contribuyentes en el procedimiento sancionador. Acreditada la existencia de una infracción tributaria, la presencia de anomalías contables no permite elevar de forma automática la calificación de la sanción, debiéndose motivar de forma específica la existencia de un ánimo fraudulento y explicitar de qué modo el obligado tributario se sirvió de ella para cometer la infracción.