

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 3034/2018, DE 21 DE MAYO DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Procedimiento sancionador. Infracción prevista en el art. 194 de la LGT: solicitar indebidamente devoluciones mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos.

El TEAC reitera el criterio mantenido en anteriores resoluciones en relación con los elementos esenciales que deben concurrir en la infracción tipificada en el artículo 194 de la LGT. La conducta ilícita descrita en dicho precepto, que no produce perjuicio económico para la Hacienda Pública, exige la concurrencia de algún elemento agravado, como la inclusión de datos relevantes o inclusión de datos falsos para ser sancionada. En el supuesto planteado, el sujeto solicita en su autoliquidación de IVA la devolución de la cuota rectificadora con ocasión de la minoración del precio acordado en una transmisión que posteriormente fue calificada por la AEAT como no sujeta al impuesto.

Pues bien, el Tribunal concluye que la inclusión de tales datos puede ser o no incorrecta pero no se acredita que se trate de datos falsos.

Fundamentos de derecho

(...)

TERCERO.- La cuestión a analizar es la concurrencia de los elementos esenciales de la infracción tributaria, el elemento objetivo, la tipicidad, y el elemento subjetivo, la culpabilidad, y su adecuada acreditación en el acuerdo sancionador impugnado.

En el caso que analizamos, el elemento objetivo de la infracción es el regulado en el artículo 194 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que establece en su apartado 1:

1. Constituye infracción tributaria solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes

o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido.

(...).

Este Tribunal se ha pronunciado en resolución de 19 de febrero de 2015, RG 00/00814/2013, sobre la apreciación del elemento objetivo de la infracción prevista en el artículo 194 de la Ley 58/2003, señalando que en la conducta consistente en solicitar indebidamente una devolución, conducta ilícita que no produce perjuicio económico a la Hacienda Pública, se exige que concurra algún elemento agravado, como es la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos, requisitos ambos similares a la ocultación; todo ello, porque la fundamentación de la conducta se halla en que en la autoliquidación, comunicación o solicitud se han declarado datos falsos o se han omitido datos relevantes. Y esta omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos han de determinar la improcedencia de la devolución solicitada. De esta forma, cuando se solicite indebidamente una devolución pero no concurren estos requisitos, no será sancionable la conducta del obligado tributario, mientras que en otros tipos infractores la ocultación es un criterio de graduación pero su no concurrencia no impide sancionar siempre que concurra el elemento subjetivo en la conducta del sujeto infractor.

Se indica en el fundamento de derecho segundo de la resolución citada:

SEGUNDO: (...).

Las infracciones tributarias recogidas en la Ley General Tributaria se describen por un tipo infractor, pudiendo calificarse como leves, graves o muy graves, y en ciertas circunstancias se pueden aplicar criterios de graduación de las sanciones atendiendo a si se aprecia que ha existido ocultación, medios fraudulentos, empleo de facturas falsas, etc, de acuerdo con lo previsto en el artículo 184 de la Ley 58/2003. No obstante, en el caso de la infracción prevista en el artículo 194 de la LGT consistente en solicitar indebidamente devoluciones (referida a una conducta ilícita que no produce perjuicio económico a la Hacienda Pública), se exige que concurra ya algún elemento agravado, como es la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos, requisitos ambos similares a la ocultación; todo ello, porque la fundamentación de la conducta se halla en que en la autoliquidación, comunicación o solicitud se han declarado datos falsos o se han omitido datos relevantes). Y esta omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos han de determinar la improcedencia de la devolución solicitada. De esta forma, cuando se solicite indebidamente una devolución pero no concurren estos requisitos, no será sancionable la conducta del obligado tributario, mientras que en otros tipos infractores la ocultación es un criterio de graduación pero su no concurrencia no impide sancionar siempre que concurra el elemento subjetivo en la conducta del sujeto infractor.

(...).

Se trata de un tipo infractor en el que la infracción no consiste en solicitar la devolución únicamente, sino que debe hacerse de una determinada forma, omitiendo datos relevantes o incluyendo datos falsos, de forma que no cualquier solicitud indebida de devolución dará lugar al tipo objetivo de la infracción. El tipo está integrado en su configuración por un elemento subjetivo reforzado,

pues no basta que se hubiere solicitado indebidamente devolución sino que se exige, además, que se omitan datos relevantes o se incluyan datos falsos en la autoliquidación. Ello obliga a la Administración sancionadora, a los efectos de probar la realización material del tipo, a señalar cuáles fueren los datos que se consideran omitidos o falsos, que darían lugar a la devolución indebidamente solicitada, así como a justificar o acreditar la relevancia de éstos o su falsedad.

(...).

De acuerdo con lo expuesto, corresponde determinar si en el presente caso se ha acreditado la declaración de datos falsos o la omisión de datos relevantes por parte del obligado tributario al solicitar indebidamente la devolución. Acudimos para ello al acuerdo sancionador impugnado, en el que se indica lo siguiente:

Mediante escrito de fecha 23-11-2017 se le notificó la iniciación de un procedimiento sancionador como consecuencia de la posibilidad de que hubiera cometido la siguiente infracción tributaria de las clasificadas como graves:

Solicitar indebidamente devoluciones tributarias en la cuantía detallada más adelante como base de sanción mediante la omisión de datos relevantes o, en su caso, inclusión de datos falsos en la autoliquidación o comunicación efectuada, según se pone de manifiesto en el procedimiento de comprobación seguido por siguiente concepto impositivo:

Modelo 303 AUTOLIQUIDACIÓN IMPUESTO VALOR AÑADIDO correspondiente al ejercicio 2016 y período 10.

Los hechos que deducen de la citada comprobación son los siguientes:

El 01/02/2017, 01/03/2017 y 21/03/2017 se notifican tres requerimientos a la sociedad, con los que se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, en relación al modelo 303 ejercicio 2016 período 10 para que aporte la factura emitida a TW SL (B...2), el 26/10/16, por importe de -1.697.134,82 euros de base imponible y -356.398,31 euros de cuota. Junto con los contratos y demás documentación que sustente a la misma. El 23/03/2017 la entidad remite la documentación solicitada. El 17/04/2017, 05/06/2017 y 05/06/2017 se notifican tres requerimientos en los cuales se solicitaba que aportaran escritura pública donde se documente la operación reflejada en la factura emitida por la entidad TW SL de fecha 26/10/2016 así como el libro Registro de facturas Expedidas y aportación en castellano del contrato formalizado para dicha operación. No consta contestación a los mismos. El 01/08/2017 se notifica trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional, al que no se presentan alegaciones, con un importe a ingresar o devolver 0,00 euros. La entidad presentó el modelo 303 ejercicio 2016 período 10, donde reflejaba una única operación, solicitando una devolución de 356.398,31 euros. En este procedimiento de comprobación limitada por parte de la AEAT se modifica la casilla 014, modificación de bases y cuotas. Base, donde constaba un importe de -1.697.134,82 euros y la Modificación de bases y cuotas. Cuota, casilla 015, donde constaba la cantidad de -356.398,31 euros, dejando ambas casillas a 0,00 euros, ya que la sociedad XZ SL, suscribió un contrato privado denominado «Business...», por el que transcribió la totalidad de activos y pasivos asociados

al negocio de automoción, así como los empleados a la sociedad de nueva constitución denominados TW S.L.U. con NIF B...2.

Los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial por sus propios medios tal y como la propia entidad manifiesta. En tales circunstancias, por un lado, la referida transmisión estará NO SUJETA al Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación del artículo 7.1º de la Ley 37/1992, por lo que no procede la repercusión del Impuesto en la factura N.º 1600000001 y, por otro, con los datos aportados por el obligado tributario, en ningún caso procedería la inclusión de la cuota repercutida en la citada factura con signo negativo en la declaración liquidación del impuesto. El 01/08/2017 se notifica Resolución con liquidación provisional en los mismos términos que la Propuesta de Liquidación por lo que la sociedad ha solicitado una devolución indebida para el modelo, período y ejercicio indicados anteriormente por importe de 356.398,31 euros. Todo esto ha sido detectado por la AEAT en un procedimiento de comprobación limitada, lo que pone de manifiesto que no se ha puesto la debida diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y al menos existe negligencia en el sujeto pasivo al no haber presentado una declaración completa y veraz, pese a conocer todos los datos para ello por lo que no concurre causa de exclusión de responsabilidad.

(...).

El artículo 181 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes. La acción de solicitar indebidamente una devolución es constitutiva de infracción tributaria estando tipificada como tal en el artículo 194 de la citada Ley, que establece que constituye infracción tributaria solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa del tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido. La entidad en este caso ha incluido datos falsos para esta declaración puesto que no procedía su inclusión en el modelo 303 ejercicio 2016 período 10. Ha declarado en IVA devengado, una base de -1.697.134,82 euros y una cuota de -356.398,31 euros en el modelo 303 ejercicio 2016 período 10 cuando lo correcto debería haber sido 0,00 euros tanto en la base como en la cuota como se expone en los hechos, lo que daría un resultado a devolver de 0,00 euros.

(...).

La entidad solicita en su autoliquidación por el período 10/2016 la devolución de la cuota rectificadora con ocasión de la minoración del precio acordado en la transmisión de elementos del negocio de automoción realizada en el período 05/2016, en la que repercutió el impuesto, y que posteriormente la Administración consideró no sujeta conforme al artículo 7.1.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Como consecuencia del citado ajuste del precio convenido, la entidad emite factura rectificativa el 26 de octubre de 2016, reduciendo la base imponible y la cuota correspondiente, e incluyendo la modificación en la autoliquidación del período 10/2016, lo que determina una solici-

tud de devolución de 356.398,31 euros, siendo la única operación incluida en la citada autoliquidación.

La Administración tributaria señala en el acuerdo sancionador que la entidad ha incluido datos falsos en su autoliquidación al haber declarado en concepto de *«IVA devengado, una base de -1.697.134,82 euros y una cuota de -356.398,31 euros en el modelo 303 ejercicio 2016 período 10 cuando lo correcto debería haber sido 0,00 euros tanto en la base como en la cuota»*.

Este Tribunal considera que la inclusión de tales datos puede ser o no incorrecta, pero no se acredita que se trate de datos falsos. Como hemos indicado, la minoración de la base imponible y de la correspondiente cuota procede del ajuste del precio acordado inicialmente en la transmisión realizada en un período anterior, sin que se haya determinado la falsedad de la operación, del precio inicial o del precio modificado. Por tanto, no existe ninguna inclusión de datos falsos en la autoliquidación por parte del obligado tributario.

No acreditada la concurrencia de la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en la conducta consistente en solicitar indebidamente una devolución, determinantes de la improcedencia de la misma, dicha conducta del obligado tributario no es sancionable. Solo cabe, de acuerdo con lo expuesto, declarar no ajustado a Derecho el acuerdo sancionador impugnado, procediendo su anulación.