

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 5355/2018, de 9 de abril de 2019

Infracciones y sanciones tributarias. No inclusión en la declaración de rentas que no figuran en los datos fiscales facilitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El TEAC estima el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, estableciendo que, en aquellos casos en los que se presente la declaración de IRPF atendiendo a una información errónea o incompleta suministrada por la AEAT en los datos fiscales, puede producirse infracción tributaria si existe culpabilidad del contribuyente, pues de tomarse este aspecto como exculpatorio, se desincentivaría el cumplimiento voluntario en lo que se refiere a las rentas no conocidas por la Administración.

Fundamentos de derecho

CUARTO.-

En el marco de atender a los derechos de los contribuyentes por dicho Impuesto a ser informados y asistidos por la Administración tributaria sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (art 34.1.a de la Ley 58/2003), y cumpliendo su obligación de prestarles la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones (art. 85.1), en particular, a través de la asistencia en la realización de las declaraciones y autoliquidaciones atinentes al mismo (art. 85.2.e), en suma realizando unas actuaciones de asistencia tributaria (art. 77 del Reglamento general, R.D. 1065/2007), la Administración tributaria (la A.E.A.T.) facilita a los contribuyentes por el I.R.P.F. tanto los datos fiscales que de los mismos tiene, datos de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta, como borradores de sus declaraciones-autoliquidaciones por dicho impuesto que incorporan esos datos que la Administración tributaria tiene de ellos (arts. 98 de la Ley 35/2006 y 64 del Reglamento del Impuesto, R.D. 439/2007).

(...)

Pero, las normas que regulan esa actividad de asistencia a los contribuyentes por el I.R.P.F., tanto las generales –apartado 4 de ese art. 77 del Reglamento general– como las específicas –apartado 1 de ese art. 98 de la Ley 35/2006– recogen de manera diáfana e indubitada que la información (los datos) que la Administración tributaria facilita con esas actuaciones tienen unos «efectos meramente informativos» –art. 98.1– que «no vincularán a la Administración en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad» –art. 77.4 –; y ello por dos razones obvias (I) porque esa información y esos datos pueden ser no correctos, pues en muchos casos son datos facilitados por otros obligados tributarios a la A.E.A.T., y cuya exactitud o certeza, ésta no ha podido comprobar; y (II) porque puede haber rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta efectivamente obtenidos y de los que a la Administración tributaria no le conste información o dato alguno.

Con lo que es claro que si un contribuyente recibe de la A.E.A.T. unos datos fiscales o un borrador de su declaración de un período, y se percató de que hay rentas obtenidas por él en ese período, pero que no están en la información que la Administración le ha facilitado, a la hora de declarar y autoliquidar el Impuesto, lo que ha de hacer es incluir también en su declaración-autoliquidación esas rentas que la Administración desconoce; porque, como antes recogimos, el I.R.P.F. grava todas las rentas que el contribuyente haya obtenido en el período de imposición, sean dichas rentas conocidas por la Hacienda Pública o no.

QUINTO.-

Recordando las obligaciones que todo contribuyente del I.R.P.F. tiene a la hora de tributar por dicho impuesto, un contribuyente que no incluya alguna de sus rentas a la hora de declararlo, autoliquidarlo y en función de cuál sea el resultado de la autoliquidación, podrá incurrir en el injusto típico del art. 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», o del art. 194 «solicitar indebidamente devoluciones», o del 193 «obtener indebidamente devoluciones» o del art. 191.5 «haber obtenido indebidamente una devolución, cuando como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción por dejar de ingresar».

Y, como es bien sabido [sentencias del TC n.º 76 de 26/04/1990 y del TS de 08/05/1987, y otras muchas], para que un obligado cometa una infracción tributaria deben concurrir el «elemento objetivo», la conducta antijurídica constitutiva del tipo infractor de que se trate, y el «elemento subjetivo», es decir que sea un sujeto imputable y concurra culpabilidad en su conducta; conducta que puede concurrir en diversos grados, que arrancan desde la simple negligencia, pues «con cualquier grado de negligencia» dice el art. 183.1 de la Ley 58/2003, y que permiten modos de comisión que terminan en las gravemente dolosas; culpabilidad administrativa que, siempre que se supere el umbral cuantitativo de los 120.000 euros, termina donde empieza la responsabilidad penal; y culpabilidad cuya debida acreditación es carga de la Administración, pues la presunción es de inocencia (art. 24 C.E.).

SEXTO.-

Entrando en un caso como el que es objeto del presente recurso, el de un contribuyente que en la declaración-autoliquidación que presenta no incluye una renta que efectivamente ha tenido pero cuya existencia a la Administración tributaria no le consta, paradigmáticamente, el caso de un contribuyente que confirma un borrador en el que esa renta no está, aunque él efectivamente la ha obtenido.

Pues bien, porque a la Administración tributaria no le conste la existencia de esa renta, no por ello en la conducta del contribuyente en cuestión dejará de concurrir el «elemento objetivo» –ser antijurídica y típica–, pues en los términos repetidamente expuestos, el I.R.P.F. grava todas las rentas que el contribuyente haya obtenido en el período de imposición, sean dichas rentas conocidas por la Hacienda Pública o no; y si una renta que efectivamente se ha obtenido no se incluye en la pertinente declaración-autoliquidación, ello terminará produciendo ineluctablemente un resultado que encajará en alguno de los tipos infractores dichos.

Y en cuanto a la concurrencia del «elemento subjetivo» –existencia de culpabilidad– habrá que analizar el caso concreto, como siempre ocurre respecto de esta cuestión cuando se trata de discernir si concurrió culpabilidad en una conducta; pues podrá haber desde casos en que efectivamente no quepa apreciar culpabilidad alguna en el contribuyente, a otros en los que no sólo se aprecie en él una simple negligencia, sino una culpabilidad gravemente dolosa, con presencia de ocultación o de medios fraudulentos; y no hay más que pensar en el caso de un contribuyente que, con «ocultación» (art. 184.2 de la Ley 58/2003) omite incluir en su declaración las rentas que obtiene por alquileres de inmuebles por temporada a «no residentes», precisamente, porque sabe que, al no estar sujetas a retención, la Hacienda Pública no va a tener noticias de esas rentas; o de otro, que precisamente para que la Hacienda Pública no sepa que ha tenido una importante ganancia patrimonial en el extranjero emplea el «medio fraudulento» (art. 184.3.c) de hacer figurar a nombre de un tercero –testaferro– esa operación. Supuestos en que esa culpabilidad puede ser tan dolosamente manifiesta que, de superarse el umbral de los 120.000 euros de cuota (art. 305 del Código penal), podría estarse incluso ante la comisión de un delito.

Lo expuesto pone manifiesto además de manera diáfana que, cuando él es sabedor de que ha obtenido unas rentas que no figuran en los datos o en el borrador facilitados por la A.E.A.T., el que un contribuyente declare y autoliquide el Impuesto en base a esos datos o borrador, no puede ser nunca una causa exculpatoria *per se*; pues lejos de eso, el haber actuado así, puede ser un elemento adicional a la hora de apreciar la existencia de culpabilidad en la conducta de tal contribuyente, si es que la hay, y los dos casos que hemos expuesto en el párrafo anterior son una buena prueba de ello.

Por otra parte, este Tribunal hace ver que, si el declarar y autoliquidar el Impuesto en base a los datos o borrador facilitados por la A.E.A.T. pudiera considerarse una causa exculpatoria, ello supondría, lisa y llanamente, desincentivar el recto cumplimiento voluntario respecto de las rentas no conocidas por la Administración; pues los contribuyentes que estuviesen en esa situación, podrían verse inducidos a no declarar esas rentas –no conocidas por la Administración– y esperar a ver, sabiendo que en ningún caso iban a ser sancionados por ello.

Y no hay que ir a casos tan extremos, en los que la no coincidencia entre las rentas efectivamente obtenidas y las que conoce la Administración son fruto de una «ocultación» o del empleo de unos «medios fraudulentos»; pues, si en la declaración-autoliquidación que presenta omite rentas que efectivamente ha obtenido, y que no son conocidas por la Administración, el que un contribuyente haya declarado y autoliquidado el I.R.P.F. en base a los datos o el borrador facilitados por la A.E.A.T., ello no será nunca una causa exculpatoria *per se*, de las infracciones que haya podido cometer como consecuencia de esa omisión de rentas, si se aprecia culpabilidad en su conducta.