

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058058

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de abril de 2015

Vocalía 8.^a

R.G. 3831/2012

SUMARIO:

Procedimientos tributarios. Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes. Ejercicio en el que se considera cometida la infracción. Si bien puede constituir infracción tributaria, de acuerdo con lo establecido por el art. 195.1 de la Ley 58/2003 (LGT), la consignación de cuotas a compensar procedentes de periodos anteriores que no se ajustan a las inicialmente declaradas, en las declaraciones que medien entre la inicial y aquella en que esas cuotas efectivamente se compensen, siempre que no hubiera sido sancionado en la declaración originaria de las mismas, en el caso de que el importe falseado o inexacto del saldo pendiente de aplicación en ejercicios futuros se deba a que la cuota a compensar se autoliquidó incorrectamente en el ejercicio origen de la misma, la infracción tributaria por determinar de modo incorrecto dicha cuota a trasladar a ejercicios siguientes se debe sancionar en el ejercicio origen en que se autoliquidó de modo improcedente la cuota a compensar. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 183 y 195.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vista la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovida por la entidad **L ..., S.A.**, con NIF ..., y en su nombre y representación por D. ... con domicilio a efectos de notificaciones en ..., interpuesta en fecha 10 de julio de 2012 contra la resolución del recurso de reposición interpuesta contra el acuerdo de imposición de sanción adoptado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de 8 de junio de 2012 de la que resultó un importe a ingresar de 72.409,65 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El 28 de noviembre de 2011 se entiende notificada por rechazo de la notificación una propuesta de liquidación girada por el Departamento de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

La propuesta de liquidación versaba sobre el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido del período 1 del ejercicio 2010. En el curso de un procedimiento de verificación de datos acerca del modelo 353 se propuso una cuota a ingresar de 83.457,33 euros. El motivo fue una minoración en las cuotas a compensar detectado en el modelo 322 de la sociedad **LX... ESPAÑOLA, S.A.**, matriz de la reclamante.

Definitivamente se acuerda el 22 de diciembre de 2011 dictar liquidación provisional confirmando el importe reflejado en la propuesta notificada previamente, entendiéndose notificado el 27 de diciembre de 2011.

Segundo.

Derivado del procedimiento anterior se incoó un expediente sancionador cuyo inicio se produjo el 31 de enero de 2012. Fundamentó el órgano administrativo la imposición de sanción en la ausencia de presentación de declaraciones complementarias donde se reflejara el menor importe de las cuotas a compensar, lo que supondría una clara manifestación de la intención de eludir el pago del impuesto. El acuerdo sancionador se adoptó el 30 de marzo de 2012 determinando un importe a ingresar de 72.409,65 euros.

La notificación fue realizada el 9 de abril de 2012 tras acceder al contenido del acuerdo en la Sede Electrónica de la AEAT. Contra dicho acto se presentó recurso de reposición el 6 de mayo de 2012.

Tercero.

Contra dicho acto se presentó recurso de reposición el 6 de mayo de 2012.

En las alegaciones contenidas en el escrito de interposición se mencionaba la presentación de una única declaración complementaria, realizada sin previo requerimiento, el 22 de marzo de 2011, donde se consignaron exclusivamente las nuevas cuotas del impuesto que no habían sido declaradas en su momento (tanto repercutidas como soportadas). Reconoce que debía haber incluido junto a las seis facturas que no se habían previamente declarado en la autoliquidación de diciembre de 2009, las que sí habían sido incluidas en la declaración inicial.

Señala que, de haber realizado lo requerido por la Administración, esto es, presentar tres declaraciones complementarias por cada uno de los períodos afectados, el resultado hubiese sido idéntico. Un importe a ingresar de 386.494,80 euros. Por tanto, no existe el elemento objetivo sobre el que sustentar el acuerdo sancionador.

Asimismo, alega que de haber procedido de manera correcta, el importe de los recargos e intereses de demora a que ha tenido que hacer frente hubiera sido menor, lo que sería una prueba fehaciente de que su comportamiento no fue guiado por un ánimo de defraudar.

El 8 de junio de 2012 fue desestimado el recurso. El órgano decisor estimó que con la no presentación de las declaraciones se produjo el elemento objetivo al determinar de manera impropia las cantidades a compensar en los períodos afectados. Respecto del elemento subjetivo se centra en demostrar la existencia de una negligencia culpable que no cabe exonerar de responsabilidad. Con la presentación en una sola declaración complementaria de las cantidades pendientes de regularizar evitó los recargos correspondientes a los diferentes períodos afectados.

Cuarto.

Siendo notificado el acuerdo anterior el 15 de junio de 2012 tras acceder al contenido del acuerdo en su buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada, el 10 de julio de ese año presentó reclamación económico-administrativa contra la resolución desestimatoria.

En las alegaciones formuladas se reconocen todos los hechos anteriores pero se insiste en que no se ha producido el elemento objetivo de la infracción pues las cuotas de las facturas omitidas en la autoliquidación de diciembre de 2009 han sido declaradas en la declaración de marzo de 2011.

Igualmente, reitera que no ha existido perjuicio económico pues los recargos han resultado mayores que de haber regularizado de la forma correcta.

Por último, considera que no ha incurrido en comportamiento culpable ni la Administración ha podido demostrar este extremo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta por persona legitimada de conformidad con lo prevenido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Segundo.

La cuestión que se debe resolver en la presente reclamación versa sobre la impugnación del acuerdo sancionador impuesto a **L...**, **S.A.** concerniente al Impuesto sobre el Valor Añadido relativa al período de enero de 2010.

Sostiene la entidad que no existe elemento objetivo sobre el que imponer sanción. Y, en caso de que no fuese así entendido por el Tribunal, no existió ánimo de defraudar pues lo único que sucedió fue una mala gestión del impuesto por parte del obligado tributario.

Tercero.

Respecto a la procedencia de la sanción impuesta, el artículo 183.1 de la LGT dispone que *“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”*.

Por tanto, se requieren dos condiciones para que se produzca una infracción tributaria. Por un lado, un elemento objetivo, esto es, que la conducta aparezca tipificada y sancionada en la ley como tal infracción tributaria. Por otro lado, un elemento subjetivo, esto es, que tal conducta constituya una acción u omisión dolosa o culposa con cualquier grado de negligencia. Ambos elementos han de ser acreditados en el acuerdo de imposición de sanción.

En lo que se refiere a la tipificación de la infracción cometida, el artículo 195 de la LGT establece lo siguiente:

“Artículo 195. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes

1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros (...).”

En un principio, es indudable la existencia de elemento objetivo en la imposición de sanción. La propia sociedad interesada reconoce la falta de declaración de varias facturas que afectarían a varios períodos. Alega que, siendo el resultado final idéntico al que se hubiera producido de haber actuado correctamente y haber realizado una correcta imputación de gastos al período correspondiente, no considera que sea objeto de sanción su comportamiento.

En diciembre de 2009 se dejaron de incluir una serie de facturas en la declaración correspondiente a ese período. Fue el 22 marzo de 2011 cuando se percató de la existencia del perjuicio cometido y, sin previo requerimiento, presentó declaración complementaria. Además, en el propio escrito de interposición de la reclamación se reconoce la existencia de un error cometido al efectuar la declaración. Sólo incluyó aquellas facturas que habían dejado de declararse en un primer momento, en lugar de presentar los importes íntegros correspondientes al período referido.

Por este hecho, se da la circunstancia que se vieron afectados los períodos de enero y marzo de 2010, pues compensó cuotas procedentes de saldos a compensar de 2009 que realmente no deberían haber sido tales si se hubiesen declarado correctamente las facturas que se consignaron en marzo de 2011. Incide en que el resultado económico final hubiera sido el mismo como justificante de la inexistencia de elemento objetivo que sancionar. Sin embargo, no niega que las cantidades que debían haberse declarado en los diferentes períodos se habrían visto modificadas de haber procedido de manera correcta.

Por tanto, es indudable la improcedente consignación de cuotas declaradas en varios períodos.

Cuarto.

Ahora bien, el período en cuya virtud se impone la sanción objeto de esta reclamación es enero de 2010. Sobre este particular ya se ha pronunciado este Tribunal Central en el recurso extraordinario para la unificación de criterio RG 1635/2011 de 21 de marzo de 2013 en los siguientes términos:

TERCERO: (...)

Expuestas las consideraciones anteriores, este Tribunal Central estimó entonces y estima ahora que una interpretación integradora de la normativa transcrita en el Fundamento de Derecho Tercero de la presente Resolución, debe llevarnos a diferenciar una serie de supuestos, que se pueden reconducir a dos (si bien, se quiere advertir que en ningún caso se trata de una clasificación cerrada), en los que el sujeto pasivo se puede encontrar al consignar erróneamente en el apartado destinado al "Detalle de la compensación de bases imponibles negativas" de su autoliquidación, el saldo pendiente de aplicación en ejercicios futuros:

A) Supuesto 1. El error en el saldo pendiente de aplicación en ejercicios futuros se debe a que la base imponible negativa se autoliquidó incorrectamente en el ejercicio origen de la misma. En este caso, la determinación incorrecta de la base negativa a trasladar a ejercicios siguientes, se debe sancionar en el ejercicio origen en que se autoliquidó incorrectamente la base imponible negativa.

B) Supuesto 2. Consignación de saldos erróneos de bases imponibles negativas pendientes de aplicación en ejercicios futuros, habiéndose autoliquidado correctamente la base imponible negativa en el ejercicio origen de la misma. Este supuesto, por lo razonado anteriormente respecto a la naturaleza de "cuenta de crédito" que tiene la parte de la declaración del Impuesto sobre Sociedades destinada al detalle de la compensación de bases imponibles negativas, y a la incidencia directa que el contenido de dicha parte tiene en la determinación de saldos a aplicar en el ejercicio corriente y en los futuros, podría ser sancionado al amparo del artículo 195 de la Ley 58/2003 General Tributaria, al ser una infracción consistente en la declaración improcedente de una cantidad a compensar en la base de una declaración futura, siempre que no hubiera sido sancionado en la declaración originaria de las bases imponibles negativas, lo que queda vedado por el principio de "non bis in idem".

Finalmente, se quiere subrayar que, a mayor abundamiento, este criterio del Tribunal Central es también sostenido por diferentes Tribunales Superiores de Justicia; así, baste citar, por todas, sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León de fecha 30 de septiembre de 2010 (Rec. nº 1593/2005) y sentencias del

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha de 8 de marzo de 2012 (Rec. nº 151/2009) y de 26 de abril de 2012 (Rec. nº 1246/2008).

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTION TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, contra resolución del Tribunal Regional de Andalucía, **ACUERDA ESTIMARLO**, fijando como criterio el siguiente:

Puede constituir infracción tributaria, de acuerdo con lo establecido por el artículo 195.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la consignación de bases impositivas negativas pendientes de aplicación en ejercicios futuros, que no se ajustan a las inicialmente declaradas, en las declaraciones que medien entre la inicial y aquella en que esas bases negativas efectivamente se compensen, siempre no hubiera sido sancionado en la declaración originaria de las mismas.

En cambio, en el caso de que el importe falseado o inexacto del saldo pendiente de aplicación en ejercicios futuros se deba a que la base imponible negativa se autoliquidó incorrectamente en el ejercicio origen de la misma, la infracción tributaria por determinar incorrecta la base negativa a trasladar a ejercicios siguientes, se debe sancionar en el ejercicio origen en que se autoliquidó incorrectamente dicha base imponible negativa”.

Si bien este criterio hace referencia a las bases impositivas negativas en el Impuesto sobre Sociedades, es plenamente trasladable al Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con las cuotas a compensar.

Por todo lo anterior, este Tribunal declara no ajustado a derecho el acuerdo de imposición de sanción, toda vez que no concurre el tipo infractor del artículo 195 de la Ley 58/2003 General Tributaria en el período 01 del ejercicio 2010, ya que no es en dicho periodo cuando tiene lugar la indebida acreditación de cuotas a compensar en ejercicios siguientes, sino que la infracción se entiende cometida en el período origen de la misma, es decir, en el período 12 del ejercicio 2009.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA

estimarla, anulando el acuerdo impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.