

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061547

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de enero de 2016

Vocalía 12.^a

R.G. 7493/2015

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Sanciones. Criterios de graduación. Ley 58/2003. Utilización de medios fraudulentos. *Calificación de infracción como muy grave cuando se utilizan medios fraudulentos en dos infracciones derivadas de un mismo hecho. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* La cuestión controvertida consiste en determinar si para calificar una infracción y cuantificar la sanción correspondiente hay que atender a las circunstancias de la conducta de la que deriva la misma, independientemente que debido a la propia mecánica liquidatoria del Impuesto, dichas circunstancias se hayan producido en un momento anterior al de comisión de la infracción. En este caso, la Inspección consideró que se habían cometido dos infracciones tributarias, una en el primer trimestre de 2009 como consecuencia de dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo -art. 191.1 de la Ley 58/2003 (LGT)- y otra en el cuarto trimestre de 2010 por haber obtenido indebidamente una devolución derivada de la normativa del tributo -art. 193.1 de la Ley 58/2003 (LGT)-, que fueron calificadas como muy graves por haberse utilizado medios fraudulentos. Pues bien, ambas infracciones son dos consecuencias distintas de la misma conducta, a saber, la falta de declaración de la cuota de IVA devengada por la prestación de un servicio de intermediación en el primer trimestre de 2009, dando lugar, por la mecánica liquidatoria del Impuesto en el tiempo, primero a que se dejen de ingresar determinadas cantidades, que deberían haberse ingresado en el primer trimestre del 2009, y además a obtener de la Hacienda Pública una devolución indebida en un trimestre posterior. El hecho de que tal conducta haya conducido a la comisión de dos infracciones distintas se debe únicamente a la mecánica liquidatoria del Impuesto. Es decir, la circunstancia de que por la mecánica propia de liquidación del tributo la cantidad dejada de ingresar por la cuota de IVA devengada y no declarada correspondiente a la factura emitida en el primer trimestre de 2009 no deba exigirse en su totalidad en el propio trimestre de emisión de la factura sino conjuntamente en éste y en otro posterior, en nada impide apreciar la concurrencia de medios fraudulentos y calificar como muy grave la infracción cometida en ese trimestre posterior, porque no cabe duda alguna de que esta última infracción deriva directamente del mismo hecho que determinó la infracción del primer trimestre de 2009, esto es, la emisión de una factura sin IVA que además no fue anotada en el libro registro de este impuesto. Esto es, la deuda exigible por la Administración por el cuarto trimestre de 2010 deriva directamente de la factura emitida en el primer trimestre de 2009 y no anotada en el libro registro. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 184, 191 y 193.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28020-Madrid, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía –Sala de Granada, de 30 de enero de 2015, recaída en las reclamaciones nº 18/3068/2012 y 18/3070/2012 relativas a liquidación y sanción por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2009-2010.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

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

1.- La Dependencia Regional de Inspección de Andalucía practicó el 14 de marzo de 2011 liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de la que resultó una cantidad a ingresar de 25.360,67 euros, de los que 22.196,11 correspondían a cuota y 3.164,56 a intereses de demora. A su vez, del total de la cuota, 17.187,55 euros correspondían al primer trimestre de 2009 y 5.008,56 euros al cuarto trimestre de 2010. El interesado no

había ingresado en sus declaraciones-liquidaciones cantidad alguna por ninguno de los períodos trimestrales comprobados, en tanto que sí había solicitado en el cuarto trimestre de 2010 la cantidad a devolver de 5.981,27 euros, que le fue efectivamente devuelta el 25 de marzo de 2011.

2.- Interpuesto recurso de reposición contra dicha liquidación, ésta fue confirmada.

3.- Incoado el correspondiente expediente sancionador, finalizó mediante acuerdo en el que se impuso una sanción efectiva de 27.745,14 euros, que era el resultado de aplicar a las cantidades dejadas de ingresar en el primer trimestre de 2009 o a las cantidades indebidamente devueltas en el cuarto trimestre de 2010, el porcentaje del 100 por cien establecido en los artículos 191.4 y 193.4 de la Ley 58/2003 incrementado en 25 puntos porcentuales por el perjuicio económico apreciado.

4.- Interpuesto recurso de reposición contra dicha resolución sancionadora, ésta también fue confirmada.

5.- El obligado tributario interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala Desconcentrada de Granda (TEAR, en adelante) sendas reclamaciones económico-administrativas. La reclamación nº 18/3068/12 se interpuso frente a la resolución que desestimaba el recurso de reposición presentado contra el acuerdo de liquidación, en tanto que la reclamación nº 18/3070/12 se interpuso frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición presentado contra la sanción.

Ambas reclamaciones se resolvieron de forma acumulada el 30 de enero de 2015. El TEAR desestimó la reclamación 18/3068/12, confirmando en consecuencia la liquidación principal, y estimó parcialmente la reclamación 18/3070/12.

Dispuso el TEAR en su resolución lo que sigue^[1]:

SEGUNDO: En cuanto a la reclamación económico administrativa 18/3068/12 relativa a la liquidación principal y para resolver sobre la misma, hemos de partir de que la misma tiene una única causa cual es que la Administración ha incrementado la Base imponible correspondiente al primer trimestre de 2009 en el importe de 138.725,69 € y la cuota repercutida en el de 22.196,11 €, por haber sido facturadas tales cantidades por la hoy recurrente a la mercantil X, S.A, en contraprestación de un servicio de intermediación que la recurrente prestó a esta última por la venta de unas parcelas. La operación en cuestión, a pesar de haber sido facturada no se incluyó por la recurrente ni en los Libros registro obligatorios ni tampoco en la declaración por ella presentada.

Frente a ello la reclamante alega que la operación en cuestión está exenta del impuesto y por ello no fue ni declarada ni registrada. Sin embargo, hemos de convenir con la Inspección en que conforme a lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 37/1992, los servicios prestados por un empresario o profesional están sujetos al Impuesto, y en el caso que nos ocupa, en el que según reza en la factura controvertida se trata de “comisiones por intermediación suelo en polígono Industrial Z” al no existir ningún precepto que declare la exención de tales operaciones hemos de concluir la sujeción de las mismas al Impuesto y ello con independencia de que se hayan o no pagado por el receptor de la factura.

TERCERO: En cuanto a la reclamación económico administrativa 18/3070/12 relativa al Acuerdo sancionador y una vez sentado que la liquidación que constituye su causa ha sido confirmada por este Tribunal de acuerdo con lo establecido en el Fundamento de Derecho que antecede, y para resolver sobre su procedencia o improcedencia, hemos de centrarnos en resolver sobre si ha existido o no culpabilidad en la conducta sancionada y para ello hay que tener en cuenta que el artículo 183 de la Ley 58/2003 dispone que: 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”. Una interpretación correcta de este precepto nos permite afirmar que en el mismo se consagran los dos principios básicos del derecho sancionador español: el principio de tipificación de los ilícitos tributarios y el principio de voluntariedad y culpabilidad en la conducta del sancionado.

CUARTO: En cuanto al principio de culpabilidad, se hace preciso reconocer que, como recoge la Inspección en el Acuerdo impugnado, la emisión de una factura como consecuencia de haber realizado una operación sujeta al Impuesto y la no declaración ni registro de la misma implica una conducta en la que concurre al menos una negligencia culpable, en cuanto conducta voluntaria en la que no se aprecia ningún error invencible. Porque es que teniendo en cuenta que en la determinación de la base imponible no se aplica ninguna otra norma tributaria susceptible de interpretación diferente a la recogida por la Inspección de los tributos, estimamos, con esta, que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes. Dichas circunstancias nos hacen apreciar la culpabilidad necesaria, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, sin que concurra circunstancia alguna excluyente de la responsabilidad, rechazando, por tanto, las alegaciones presentadas y considerando la conducta del obligado tributario culposa.

QUINTO: En cuanto a la tipicidad, los artículos 191.1, 191.4 y 193.4 de la Ley General Tributaria establecen que “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...”. “La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

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". Y el artículo 193.4, "Constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos....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". Y el artículo 184.3 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:) 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". .

SEXTO: Pues bien, sentado lo anterior, consideramos que si bien, la conducta del sujeto pasivo ha consistido en dejar de ingresar las cantidades señaladas como cuota en el Acuerdo a que nos referimos en el primer Antecedente de esta Resolución y en haber obtenido indebidamente una devolución tributaria, lo cierto es que **entendemos que en el ejercicio 2009 el sujeto pasivo si ha utilizado medios fraudulentos en cuanto que no ha registrado en sus libros la factura emitida y por ello la cuantificación de la sanción que para este ejercicio ha calculado la Inspección la entendemos correcta. No podemos decir lo mismo en cuanto a 2010, ejercicio este en que no ha puesto de manifiesto la Inspección que haya habido factura alguna sin registrar.** Se ha producido ciertamente un dejar de ingresar, pero no se da ninguna de las circunstancias que hacen que en la conducta se pueda apreciar la concurrencia de medio fraudulento alguno, por lo que la sanción debería haberse cuantificado solo en el 50 por ciento de la cantidad dejada de ingresar. Por ello no es posible concluir sino confirmando la sanción impuesta en cuanto al ejercicio 2009 y anulando la cuantía de la correspondiente a 2010, que debe sustituirse por otra cuantificada en el 50 por ciento de la cantidad dejada de ingresar en ese ejercicio.

Segundo:

Contra dicha resolución del TEAR de Andalucía, al estimarla gravemente dañosa y errónea, se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

En síntesis, el Director recurrente alega lo siguiente:

- La cuestión de fondo es la relativa a la calificación y consiguiente cuantificación de la infracción cometida en el 4º trimestre de 2010. En el primer trimestre de 2009 se ha cometido la infracción de dejar de ingresar por importe de 17.187,55 euros; en el 4º trimestre de 2010 se ha cometido la infracción de obtener indebidamente una devolución por importe de 5.008,56 euros. En ambos casos las infracciones se calificaron como muy graves al considerarse que se utilizaron medios fraudulentos por apreciarse anomalías sustanciales en la contabilidad. El TEAR entiende que no se aprecian los medios fraudulentos en la segunda conducta porque no se ha puesto de manifiesto que en el 4º trimestre de 2010 haya factura alguna sin registrar. Sin embargo, ambas infracciones provienen de la misma conducta, que es haber sido facturadas determinadas cantidades por el interesado a cierta entidad mercantil en contraprestación de un servicio de intermediación que aquél prestó a esta última por la venta de unas parcelas, operación que, a pesar de haber sido facturada, no se incluyó por el interesado ni en los libros registro obligatorios ni en la declaración por él presentada.

- La conducta del obligado tributario se traduce en dos infracciones como consecuencia de la propia mecánica liquidatoria del impuesto, ya que aquél tenía cantidades pendientes de compensar al inicio del primer trimestre de 2009. Por ese motivo, la cuota devengada de 22.196,11 euros sólo supone dejar de ingresar en ese período un importe de 17.187,55 euros. De no haber existido al inicio de dicho período una cantidad a compensar de 5.269,63 euros es evidente que en ese período se habría dejado de ingresar la cantidad de 22.196,11 euros, infracción en cuya cuantificación se tendrían en cuenta todas las circunstancias de calificación. En consecuencia, la sanción impuesta por el cuarto trimestre de 2010 es correcta, toda vez que deriva de la misma conducta concurrente en la infracción cometida respecto del primer período trimestral de 2009.

- Solicita de este Tribunal Económico-Administrativo Central que estime el recurso extraordinario y fije como criterio que *"para calificar y cuantificar una infracción hay que atender a las circunstancias de la conducta de la que deriva la misma, independientemente que debido a la propia mecánica liquidatoria del impuesto dichas circunstancias se hayan producido en un momento anterior al de comisión de la infracción"*.

Tercero:

El 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 de lo dispuesto en el artículo 242.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria) no presentó alegaciones en el trámite concedido al efecto.

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:

La cuestión controvertida consiste en determinar si para calificar una infracción y cuantificar la sanción correspondiente hay que atender a las circunstancias de la conducta de la que deriva la misma, independientemente que debido a la propia mecánica liquidatoria del impuesto, dichas circunstancias se hayan producido en un momento anterior al de comisión de la infracción.

Tercero:

El obligado tributario había presentado declaraciones-liquidaciones de IVA en los períodos trimestrales de 2009 y 2010 con los datos siguientes:

	1T 2009	2T 2009	3T 2009	4T 2009
IVA devengado	480,00	0,00	0,00	0,00
IVA deducible	218,93	238,34	272,51	318,56
Diferencia	261,07	-238,34	-272,51	-318,56
A compensar al inicio período	-	-	-	-
	5.269,63	-5008,56	5.246,90	5.519,41
A compensar fin período	-	-	-	-
	5.008,56	5.246,90	5.519,41	5.837,97
Cuota a ingresar/devolver	0,00	0,00	0,00	0,00
	1T 2010	2T 2010	3T 2010	4T 2010
IVA devengado	0,00	480,00	3.366,55	469,62
IVA deducible	308,04	150,39	3.013,77	987,27
Diferencia	-308,04	329,61	352,78	-517,65
A compensar al inicio período	-	-	-	-
	5.837,97	6.146,01	5.816,40	5.463,62
A compensar fin período	-	-	-	-
	6.146,01	5.816,40	5.463,62	0,00
Cuota a ingresar/devolver	0,00	0,00	0,00	5.981,27

La cantidad a devolver de 5.981,27 correspondiente al cuarto trimestre de 2010 le fue efectivamente devuelta al interesado.

La regularización practicada por la Administración condujo al resultado siguiente:

	1T 2009	2T 2009	3T 2009	4T 2009
IVA devengado	22.676,1	0,00	0,00	0,00

	1			
IVA deducible	218,93	238,34	272,51	318,56
Diferencia	22.457,1			
	8	-238,34	-272,51	-318,56
A compensar al inicio período	-5.269,63	0,00	-238,34	-510,85
A compensar fin período	0,00	-238,34	-510,85	-829,41
Cuota	17.187,5			
	5	0,00	0,00	0,00
Ingresado/Devuelto Autoliquidación	0,00	0,00	0,00	0,00
A ingresar	17.187,5			
	5	0,00	0,00	0,00
	1T 2010	2T 2010	3T 2010	4T 2010
IVA devengado	0,00	480,00	3.366,55	469,62
IVA deducible	308,04	150,39	3.013,77	987,27
Diferencia	-308,04	329,61	352,78	-517,65
A compensar al inicio período		-		
	-829,41	1.137,45	-807,84	-455,06
A compensar fin período	-1.137,45	-807,84	-455,06	0,00
Cuota	0,00	0,00	0,00	-972,71
Ingresado/Devuelto Autoliquidación	0,00	0,00	0,00	5.981,27
A ingresar	0,00	0,00	0,00	5.008,56

Mediante la regularización practicada la Administración exige al interesado la cantidad de 22.196,11 euros, 17.187,55 euros correspondientes al primer trimestre de 2009 y 5.008,56 euros correspondientes al cuarto trimestre de 2010.

Dicha cantidad es precisamente el importe de la cuota devengada por IVA correspondiente a la facturación de los servicios de intermediación en la venta de unas parcelas prestados por el obligado tributario a determinada entidad mercantil. En efecto, el interesado facturó por dichos servicios un importe de 138.725,69 € que, al tipo de gravamen del 16% arroja una cuota de 22.196,11 €. Debido a la existencia de una cantidad a compensar al inicio del primer trimestre de 2009 de 5.269,63 euros, la cantidad a ingresar por dicho trimestre tras la regularización inspectora ascendió sólo al importe de 17.187,55 euros, resultando que la cantidad restante, esto es, 5.008,56 euros, por la mecánica liquidatoria del impuesto, debe exigirse en la regularización del cuarto trimestre de 2010.

CUARTO: La Inspección consideró que se habían cometido dos infracciones tributarias, una en el primer trimestre de 2009 como consecuencia de dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la cantidad de 17.187,55 euros que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo (artículo 191.1 LGT) y otra en el cuarto trimestre de 2010 por haber obtenido indebidamente una devolución de 5.008,56 euros derivada de la normativa del tributo (artículo 193.1 LGT).

Disponen, en efecto, dichos preceptos que:

Artículo 191. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

“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”.

Artículo 193. Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones.

“1. Constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

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 cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción”.

Ambas infracciones fueron calificadas como muy graves por haberse utilizado medios fraudulentos. Disponen, en efecto, los artículos 191.4 y 193.4 de la LGT que las infracciones reguladas en ellos serán muy graves cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos. Por su parte, a tenor del artículo 184.3 de la LGT, 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:

(....)

3º 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 100 del importe de la base de la sanción”.

La Inspección apreció la concurrencia de medios fraudulentos en la comisión de las dos infracciones porque ambas proceden de la falta de declaración de una única factura, la Nº 1 de fecha 9 de enero de 2009, a la que correspondería una cuota de IVA de 22.196,11 euros, que no estaba registrada en el correspondiente libro registro del impuesto.

El TEAR, por el contrario, si bien defiende la concurrencia de medios fraudulentos en la comisión de la infracción del primer trimestre de 2009, sostiene que no se ha acreditado por la Inspección esa circunstancia respecto de la infracción cometida en el cuarto trimestre de 2010, toda vez que no se ha puesto de manifiesto que en este último trimestre haya factura alguna sin registrar.

Llegados a este punto, este Tribunal Central no puede sino dar la razón al Director recurrente. Y es que ambas infracciones (dejar de ingresar en el primer trimestre de 2009 y obtener una devolución indebida en el cuarto trimestre de 2010) son dos consecuencias distintas de las misma conducta, a saber, la falta de declaración de la cuota de IVA devengada por la prestación de un servicio de intermediación en el primer trimestre de 2009, dando lugar, por la mecánica liquidatoria del impuesto en el tiempo, primero a que se dejen de ingresar determinadas cantidades, que deberían haberse ingresado en el primer trimestre del 2009, y además a obtener de la Hacienda Pública una devolución indebida en un trimestre posterior.

El hecho de que tal conducta haya conducido a la comisión de dos infracciones distintas (artículos 191.1 y 193.1 LGT) se debe únicamente a la mecánica liquidatoria del impuesto. De hecho, si no hubiese existido cantidad a compensar al inicio del primer trimestre de 2009 sólo se habría cometido una única infracción: por dejar de ingresar, precisamente en dicho trimestre. El interesado no habría cometido infracción en el cuarto trimestre de 2010 porque no habría obtenido devolución indebida alguna. En una situación así resulta evidente que concurrirían medios fraudulentos en la comisión de esa única infracción, toda vez que se omitió la anotación de la factura emitida en el primer trimestre en el libro registro del impuesto. Pues bien, la circunstancia de que por la mecánica propia de liquidación del tributo la cantidad dejada de ingresar por la cuota de IVA devengada y no declarada correspondiente a la factura emitida en el primer trimestre de 2009 no deba exigirse en su totalidad en el propio trimestre de emisión de la factura sino conjuntamente en éste y en otro posterior, en nada impide apreciar la concurrencia de medios fraudulentos y calificar como muy grave la infracción cometida en ese trimestre posterior, porque no cabe duda alguna de que esta última infracción deriva directamente del mismo hecho que determinó la infracción del primer trimestre de 2009, esto es, la emisión de una factura sin IVA que además no fue anotada en el libro registro de este impuesto. Esto es, la deuda exigible por la Administración por el cuarto trimestre de 2010 deriva directamente de la factura emitida en el primer trimestre de 2009 y no anotada en el libro registro.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía,

ACUERDA:

Estimarlo, y unificar criterio en el sentido de que para calificar una infracción como muy grave por la utilización de medios fraudulentos hay que atender a las circunstancias de la conducta de la que deriva la misma, independientemente que debido a la propia mecánica liquidatoria del impuesto dichas circunstancias se hayan producido en un momento anterior al de comisión de la infracción.

[1] La negrita es nuestra

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