

BASE DE DATOS DE Norma CEF.-

Referencia: NFJ073090

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 9 de abril de 2019

Vocalía 1.^a

R.G. 5355/2018

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad. Se aprecia culpabilidad. No inclusión en la declaración de rentas que no figuran en los datos fiscales facilitados por la AEAT. **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** Como es sabido, 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. Así, porque a la Administración tributaria no le conste la existencia de una renta, no por ello en la conducta del contribuyente en cuestión dejará de concurrir el «elemento objetivo» -ser antijurídica y típica-, pues el IRPF 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 encarárá en alguno de los tipos infractores.

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.

Cuando el contribuyente es sabedor de que ha obtenido unas rentas que no figuran en los datos o en el borrador facilitados por la AEAT, el que declare y autolique 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. Por otra parte, si el declarar y autoliquidar el Impuesto en base a los datos o borrador facilitados por la AEAT 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. (**Criterio 1 de 1**)

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 85, 183, 184, 191, 193, 194 y 242.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 1, 2, 96, 97 y 98.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 64.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 77.

Ley Orgánica 10/1995 (CP), art. 305.

Recurso interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, nº. 37, de Madrid (DP 28020), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 23/02/2018, recaída en la reclamación nº 22/00057/2016 en su día interpuesta frente a un acuerdo sancionador dictado por el Administrador de la Administración de Monzón (Huesca) de la Delegación Especial de Aragón.

ANTECEDENTES DE HECHO



Primero.

En el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1º.- Dª. Xx... (y en adelante "X" o simplemente "la obligado") presentó en plazo declaración-autoliquidación atinente a su tributación por el I.R.P.F. del ejercicio 2013, declarando unos rendimientos del trabajo de 5.405,92 euros, una B.I. General de 995,03 euros, y en Resultado a devolver de 108,12 euros.

2º.- Mediante un requerimiento del 14/07/2015, el Administrador de Monzón (Huesca) solicitó de la obligado la presentación de:

< - Certificados de retribuciones y retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo personal, para justificar las discrepancias entre lo declarado como rendimientos del trabajo y retenciones o ingresos a cuenta, y los datos de los que dispone la Administración por dichos conceptos.

- En particular justificar documentalmente los rendimientos de trabajo obtenidos por el concepto de empleada de hogar. >

3º.- La obligado contestó a ese requerimiento aportando un certificado aportado por una persona que le había pagado a ella 11.315,28 euros como retribuciones dinerarias del trabajo, y con unos gastos fiscalmente deducibles de 365,25 euros.

4º.- El 25/08/2015 la Oficina de Gestión de Monzón emitió a la obligado una notificación del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional, que aumentaba en 11.315,28 euros los rendimientos del trabajo por ella declarados, y con un resultado a ingresar de 1.926,83 euros.

5º.- En ese trámite, el 23/09/2015 la obligado presentó por internet un escrito de alegaciones en el que manifestó que:

< En la propuesta de liquidación provisional emitida se aumentan los ingresos de rendimientos de trabajo por importe de 11.315,28 euros y los gastos de seguridad social en 365,28 euros.

Estoy de acuerdo con estas cifras. Al confeccionar la declaración, los ingresos procedentes de mi actividad como empleada del hogar no se reflejaron porque no se aplicaba retención alguna y creía que esto implicaba que no estaba sujeto a tributar en Renta. Habiéndome informado de esta cuestión, entiendo que procede su inclusión.

Por otra parte en la propuesta de liquidación provisional falta incluir el alquiler de vivienda que estoy pagando. >

6º.- El 05/10/2015 el Administrador de Monzón dictó un acto de liquidación provisional con el que finalizó el procedimiento de verificación de datos que había seguido; y con el que, respecto de lo declarado, efectuó las modificaciones siguientes:

< - Se modifica la base imponible general en el importe de los rendimientos íntegros del trabajo personal no declarados o declarados incorrectamente, determinados según lo dispuesto en los artículos 6.2.a. y del 17 al 19 de la Ley del Impuesto.

- Los gastos deducidos de los rendimientos íntegros del trabajo personal son incorrectos ya que no corresponden a cotizaciones a la Seguridad Social o Mutualidades Generales obligatorias de funcionarios, detacciones por derechos pasivos, cotizaciones a Colegios de Huérfanos o Instituciones similares, de acuerdo con el artículo 19.2.a, b y c de la Ley del Impuesto.

- El importe del mínimo personal y familiar que forma parte de la base liquidable general es incorrecto, según establece el artículo 56.2 de la Ley del Impuesto.

- La deducción practicada por alquiler de la vivienda habitual, es incorrecta, según establece el artículo 68.7 de la Ley del Impuesto.

- Consideradas las alegaciones presentadas por la contribuyente se estiman en lo que se refiere a la deducción por alquiler de vivienda habitual, contrato formalizado con entidad Z con NIF ... y el importe total del arrendamiento asciende a 1140,00 euros anuales. >

Acto de liquidación con una deuda a ingresar de 2.029,94 euros, comprensiva de 1.920,37 euros de cuota y 109,57 euros de intereses de demora.

7º.- Un poco después de ese acto de liquidación, el 12/01/2016 el Administrador de Monzón dictó a cargo de la obligado un acuerdo sancionador con el que le impuso una sanción de 960,18 euros (504,10 euros tras las reducciones por conformidad e ingreso) por la infracción por ella cometida, infracción tributaria leve, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, en concreto por dejar de ingresar los 1.920,37 euros de cuota liquidados con la liquidación del número anterior. Sanción que motivó como sigue:

< El art 183.1 LGT señala que las infracciones tributarias son sancionables con cualquier grado de negligencia. En el presente caso el obligado no despliega la debida diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones dado que la incorrecta declaración pone manifiesto la existencia de una actuación negligente al no haber presentado una declaración completa y veraz al dejar de declarar ingresos de trabajo personal régimen empleada de hogar por un importe de 11315,28euros. Siéndole exigible otra conducta dado que la norma regula los rendimientos de trabajo a tener en cuenta para calcular la base imponible, no concurriendo causas de exclusión de la responsabilidad por tratarse de una norma clara. >

8º.- Frente a ese acuerdo sancionador, la obligado interpuso reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de Aragón (reclamación nº. 22/00057/2016), en la que alegó que:

< En el acuerdo notificado no se motiva por parte de la Administración la supuesta culpabilidad del sujeto pasivo, requisito necesario para la imposición de sanción. Únicamente se hace referencia al resultado derivado de su conducta, la no inclusión en su declaración de determinados rendimientos y en consecuencia el menor ingreso en concepto de Irpf, imputándole una actuación negligente por supuesta inobservancia de la normativa tributaria, que se califica como clara.

Sin embargo la interpretación y aplicación de la normativa tributaria del Irpf por los particulares no es en absoluto una cuestión sencilla y clara. En realidad, si no se contratan los servicios de personas especializadas resulta muy fácil cometer errores en la declaración.

La contribuyente, como particular que no ejerce ningún tipo de actividad económica ni tienen experiencia o formación en cuestiones administrativas, confió para realizar su declaración en la información que la Agencia Tributaria pone a su disposición por medio de los "datos fiscales" que se le remiten juntamente con el borrador de declaración, en su caso. En dicha información, facilitada por la propia AEA T a partir de los registros obrantes en su base de datos, no se recogían los importes percibidos por trabajos como empleada de hogar, lo cual invitaba a pensar que no debían tributar o que ya habían tributado previamente vía retenciones.

La aclaración posterior del motivo de no inclusión de esa información en los datos fiscales facilitados por la AEA T fue que al tratarse el empleador de un particular no se encontraba obligado a retener ni a informar por dichos rendimientos y, en consecuencia, no se recogían en la información fiscal del año ofrecida al contribuyente.

Una vez emitida la liquidación por la AEAT ha sido aceptada y solicitado su ingreso de forma fraccionada, no discutiendo su corrección a la vista del error padecido, pero creo que la desinformación que se provocó al contribuyente justifica que su actuación no fue culpable o dolosa, ni siquiera negligente. >

Segundo.

Mediante una resolución de 23/02/2018, el T.E.A.R. de Aragón estimó esa reclamación nº. 22/00057/2016 interpuesta por la obligado, razonando en lo aquí relevante que:

<<< TERCERO.- Para determinar la validez de la sanción, en primer lugar hay que determinar si la conducta de la ahora reclamante era constitutiva de infracción tributaria. Esta, según se desprende del expediente, dejó de ingresar en el plazo reglamentario parte de la deuda tributaria, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, período 2013, por lo que concurre el elemento objetivo del tipo de infracción leve definido en el artículo 191 de la Ley 58/2003, ...

Ahora bien, dado que en nuestro ordenamiento jurídico sancionador no tiene cabida una responsabilidad objetiva, para que la conducta realizada sea constitutiva de infracción tributaria leve, debe apreciarse la existencia de culpabilidad en la misma, exigida por el artículo 183.1 de aquella Ley General Tributaria<<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>>, y tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 179, el cual establece:<<1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de la infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: ... d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.>>

Por su parte, el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 26 de abril de 1990, relativa a determinados artículos de la anterior Ley General Tributaria, ha sentado que: "no puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del ius puniendo en sus diversas manifestaciones está condicionado por el artículo 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones. En tal sentido, el derecho a la presunción de inocencia comporta: que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio."

En el presente caso, según se desprende del expediente, la interesada no incluyó en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013, como rendimientos del trabajo los percibidos como empleada del hogar porque dichos rendimientos no se recogían en la información suministrada por la AEAT en sus datos fiscales, de modo que, a juicio de este Tribunal, puede entenderse que el reclamante actuó diligentemente en la creencia de que dichos datos fiscales eran correctos, al provenir del organismo estatal encargado de la gestión tributaria del impuesto, y que en su conducta no cabe apreciar culpabilidad, ni siquiera a título de negligencia, lo cual conlleva la anulación de la sanción. >>>

Tercero.

Frente a dicha resolución del T.E.A.R., el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. interpuso el 11/05/2018 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, en el que, una vez que se le puso de manifiesto el expediente, formuló las alegaciones siguientes:

<<< Primera.- En relación con el borrador del impuesto, el artículo 98 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), establece en sus apartados 3, 4 y 5: "...."

También el artículo 64.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, se refiere a esta cuestión: "...."

Por último, se debe hacer referencia al artículo 77 del Reglamento General ...

Segunda.- En su argumentación, el TEARA comienza diciendo que "...."

.../...

De la conclusión del TEARA se desprende que, con carácter general, cuando un contribuyente presenta su declaración del IRPF de conformidad con su borrador, aunque este contenga datos erróneos o no contenga todos los datos necesarios, nunca va a incurrir en responsabilidad tributaria culpable, puesto que ha actuado "diligentemente en la creencia de que dichos datos fiscales eran correctos, al provenir del organismo estatal encargado de la gestión tributaria del impuesto".

Este Departamento no puede estar de acuerdo con ese criterio de "inexistencia objetiva" de responsabilidad en estos casos. Si, tal como dice el TEARA y establece la normativa, no puede existir una responsabilidad objetiva que determine la existencia de una infracción tributaria, tampoco se podrá establecer la inexistencia de esta responsabilidad de forma objetiva para todos aquellos casos en los que la declaración de IRPF se presente de conformidad con el borrador, cuando este no sea correcto o no esté completo.

Este Centro Directivo considera que será necesario evaluar cada caso de forma individualizada, para determinar la existencia o no de culpabilidad del contribuyente y, por tanto, si se ha cometido una infracción tributaria.

Tercera.- Son muchas las sentencias de diversos Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) que, en base a la normativa transcrita en la alegación primera, reconocen que el borrador tiene efectos meramente informativos y que la responsabilidad de la declaración presentada corresponde al contribuyente. Destacamos las siguientes: Sentencia 373/2014 del TSJ de Madrid, de fecha 2 de abril de 2014: "...", Sentencia 416/2014 del TSJ de Galicia, de fecha 9 de julio de 2014: "...", Sentencia 148/2018 del TSJ de Cataluña, de fecha 15 de febrero de 2018:..."

Si existe, pues, responsabilidad del contribuyente, es posible que la misma sea constitutiva de infracción si se aprecia culpabilidad en su comisión. Por tanto, será necesario que los órganos de comprobación valoren cada caso de forma individualizada para determinar la existencia de una infracción y de culpabilidad del contribuyente.

Cuarta.- Sobre esta cuestión se ha pronunciado también el Tribunal Supremo, en la sentencia 1338/2009, de 4 de marzo, correspondiente a un recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona, contra el Real Decreto 1065/2007 (...)

Por tanto, de acuerdo con el Tribunal Supremo, será necesario, en cada caso, analizar el elemento subjetivo, para determinar la existencia de un ilícito sancionador.

Quinta.- Como ya se indicó en los antecedentes, en este caso, la contribuyente no incluyó en su declaración de IRPF los rendimientos del trabajo obtenidos como empleada del hogar. El TEARA considera que no puede ser sancionada por ello, puesto que estos rendimientos no aparecían en el borrador elaborado por la AEAT.

Pues bien, debe ponerse de manifiesto que la AEAT no dispone de información sobre este tipo de rendimientos puesto que, con carácter general, son pagados por personas físicas que no tienen la condición de empresario o profesional y, por tanto, no están sujetos a retención.

La AEAT, en las fechas en las que se debe emitir el borrador, no tiene información sobre la totalidad de las rentas que han podido recibir los contribuyentes, por lo tanto, es consustancial al propio borrador de IRPF que esté incompleto.

Son los propios contribuyentes los que deben revisar su declaración, tal y como establece la normativa y se les recuerda tal obligación cualquiera que sea el método elegido para su presentación, e incluir los datos que pudieran faltar, así como corregir los errores que aprecien en la información contenida en el borrador.

Por ello, este Departamento no está de acuerdo con el criterio del TEARA, que de facto convierte la dejación del deber de revisar el borrador, que corresponde a la contribuyente, en eximiente de toda responsabilidad a efectos del régimen sancionador tributario.

CONCLUSIÓN

En consecuencia, transcendiendo al caso del expediente en concreto, este Departamento no comparte la interpretación efectuada por el TEARA en el caso descrito anteriormente, por lo que se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de declarar que, en los supuestos en los que se presente la declaración del IRPF de conformidad con una información errónea o no completa suministrada por la AEAT en los datos fiscales, es posible que se produzca una infracción tributaria si existe culpabilidad del contribuyente. >>>

Cuarto.



Del presente recurso se dio traslado a la obligado el 11/05/2018, a fin de que en el plazo de un mes pudiera alegar lo que estimara procedente. Trámite en el que no consta que la obligado hubiera presentado alegación alguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Segundo.

El recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio sólo procederá en los supuestos y por las circunstancias contempladas en el artículo 242 de la LGT.

Según la conclusión de su recurso, el Director de Gestión quiere que se fije criterio sobre si <en los supuestos en los que se presente la declaración del IRPF de conformidad con una información errónea o no completa suministrada por la AEAT en los datos fiscales, es posible que se produzca una infracción tributaria si existe culpabilidad del contribuyente>.

Y debe tenerse en cuenta que atendiendo a lo dispuesto en el art. 242.3 de la Ley 58/2003, la presente resolución respeta la situación jurídica particular de la Sra. X, en su día reclamante, derivada de la referida resolución de 23/02/2018 (Rec. nº. 22/00057/2016).

Tercero.

Según los arts. 1 y 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de dicho Impuesto, el I.R.P.F. es un tributo "que grava la renta de las personas físicas", y cuyo objeto es "la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador", que tiene según las fuentes de renta determinados límites a partir de los cuales comienza la tributación efectiva, y que, según recoge el Título XI de esa Ley 35/2006, se exacciona por el procedimiento de declaración-autoliquidación; de suerte que los contribuyentes por el mismo están obligados a presentar declaración por dicho Impuesto (art. 96), obligación que sólo decae cuando las rentas no alcanzan el nivel que conlleva tributación efectiva, y, además, al tiempo de presentarla, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Economía y Hacienda (art 97).

Por lo tanto, los contribuyentes por dicho Impuesto tienen tres obligaciones al respecto: declarar la totalidad de sus rentas, entendidas éstas como todos sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, autoliquidar la deuda correspondiente a esas rentas con la normativa del Impuesto, y, una vez determinada, ingresarla en el lugar, forma y plazos que se determinen; aunque el resultado también puede ser a devolver, si el importe total de las retenciones en la fuente de que se haya sido objeto mas los pagos fraccionados que haya podido efectuar supera al importe de la cuota resultante de la autoliquidación.

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 una máxima de experiencia y de sentido común, nos dice que en la generalidad de los casos, los contribuyentes son los que mejor saben las rentas que efectivamente obtienen, tanto si esas rentas son exigüas, porque el que tiene una o pocas rentas y de importe menguado, es ése un tema que le preocupa, cómo el que tiene muchas y/o muy importantes, porque en tal caso dispone de medios para controlarlas adecuadamente.

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).

Así, el artículo 98 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), establece en sus apartados 3, 4 y 5:

"3. La Administración tributaria remitirá el borrador de declaración, de acuerdo con el procedimiento que se establezca por el Ministro de Economía y Hacienda.

La falta de recepción del mismo no exonerará al contribuyente del cumplimiento de su obligación de presentar declaración.

4. Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración refleja su situación tributaria a efectos de este impuesto, podrá suscribirlo o confirmarlo, en las condiciones que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. En este supuesto, tendrá la consideración de declaración por este Impuesto a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 97 de esta Ley.

La presentación y el ingreso que, en su caso, resulte deberá realizarse, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 97, en el lugar, forma y plazos que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

5. Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración no refleja su situación tributaria a efectos de este Impuesto, deberá presentar la correspondiente declaración, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 97 de esta ley. No obstante, en Departamento de Gestión Tributaria los supuestos que se determinen reglamentariamente, podrá instar la rectificación del borrador."

El artículo 64.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, dispone:

"2. Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración no refleja su situación tributaria a efectos de este Impuesto, deberá presentar la correspondiente declaración, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 97 de la Ley del Impuesto.

No obstante, podrá instar la rectificación del borrador recibido cuando considere que han de añadirse datos personales o económicos no incluidos en el mismo o advierta que contiene datos erróneos o inexactos. En ningún caso, la rectificación podrá suponer la inclusión de rentas distintas de las enumeradas en el artículo 98 de la Ley del Impuesto.

El Ministro de Economía y Hacienda determinará el lugar, plazo, forma y procedimiento para realizar dicha rectificación."

Y el artículo 77 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT) aprobado por el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que se refiere a las actuaciones de asistencia tributaria, entre las que se encuentra la confección del borrador de IRPF, establece:

"Artículo 77. Actuaciones de asistencia tributaria.

1. La asistencia tributaria consistirá en el conjunto de actuaciones que la Administración tributaria pone a disposición de los obligados para facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Entre otras actuaciones, la asistencia tributaria podrá consistir en la confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como en la confección de un borrador de declaración. Departamento de Gestión Tributaria

2. Cuando la asistencia se materialice en la confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos a solicitud del obligado tributario, la actuación de la Administración tributaria consistirá en la trascipción de los datos aportados por el solicitante y en la realización de los cálculos correspondientes. Ultimado el modelo se entregará para su revisión y para la verificación de la correcta trascipción de los datos y su firma por el obligado, si este lo estima oportuno.

3. En los casos y en los términos que establezca la normativa de cada tributo, la asistencia también podrá prestarse mediante la confección por la Administración tributaria de un borrador de declaración a solicitud del obligado tributario.

A estos efectos, la Administración tributaria incorporará en el borrador los datos obrantes en su poder que sean necesarios para la declaración, con el importe y la calificación suministrada por el propio obligado o por un tercero que deba suministrar información con trascendencia tributaria.

4. Los datos, importes o calificaciones contenidos en las declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos confeccionados por la Administración o en los borradores que hayan sido comunicados al obligado tributario no vincularán a la Administración en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad."

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 percata de que hay rentas obtenidas por él en ese periodo, 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 T.C. nº 76 de 26/04/1990 y del T.S. de 08/05/1987, y otras muchas], para que un obligado cometía 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 encarájará 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 autolique 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.

Séptimo.

Por todo ello, procede estimar el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, y unificar criterio en el sentido siguiente:

En los supuestos en los que se presente la declaración del IRPF de conformidad con una información errónea o no completa suministrada por la AEAT en los datos fiscales, es posible que se produzca una infracción tributaria si existe culpabilidad del contribuyente

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el recurso, unificando criterio en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.