

Comentario de Doctrina

Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 0871/2017, de 24 de septiembre de 2019

Procedimiento de recaudación. Diferenciación de cuando concurre una responsabilidad solidaria o una responsabilidad subsidiaria.

El presente recurso de alzada trae causa de la notificación al recurrente de Acuerdo por el que se le declara responsable solidario de las deudas y sanciones pendientes de la mercantil de la que es administrador en el momento de comisión de la infracción, en tanto que se le considera causante o colaborador de las infracciones cometidas por dicha entidad. Disconforme con el referido Acuerdo y con la resolución dictada por el TEAR de Valencia, el interesado interpone recurso de alzada ante del TEAC, considerando este último que la responsabilidad solidaria sería aquella exigible a los administradores que desempeñen una conducta activa en la comisión de la infracción, concurriendo además dolo. Por consiguiente, el TEAC finalmente confirma el Acuerdo de derivación de responsabilidad en sus elementos configuradores, pero establece que debe modificarse el alcance de la responsabilidad, pues se ha de aplicar la reducción por conformidad practicada al deudor principal.

Fundamentos de derecho

TERCERO.-

Se impugna un acuerdo por el que al recurrente se le declara responsable solidario de las deudas de una entidad mercantil, no por ser su administrador, sino por ser causante o colaborador activo en las infracciones tributarias cometidas por dicha entidad, con fundamento en el artículo 42.1 a) de la LGT.

El citado artículo 42, al regular los «responsables solidarios», establece en su apartado 1 que «Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.»

(...)

Al mismo tiempo, cabe señalar, que es necesario que exista una conducta culpable o dolosa en quien participa o coopera en la realización de la infracción tributaria, para que pueda ser declarado responsable

solidario, ya que la responsabilidad de referencia no consagra una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el 183 de la LGT de 2003, que giran en torno al principio de culpabilidad.

El acto impugnado tiene como fundamento el citado artículo, por lo que es preciso analizar si en el mismo concurre o no los requisitos del artículo citado y transcrito, a saber:

- a) Que se cometa una infracción tributaria y/o la existencia de una infracción tributaria en la obligación principal de cualquier tipo ya que la ley no distingue y
- b) Que los presuntos responsables sean causantes o colaboradores en la realización de la citada infracción y/o una conducta que reside en causar o colaborar activamente en dicha infracción.

CUARTO.-

En cuanto al primero de los requisitos y tal como se recoge en los antecedentes de hecho, consta la imposición de sanciones a la mercantil deudora principal por hechos constitutivos de las infracciones tributarias tipificadas (...)

(...)

QUINTO.-

(...)

En el caso que nos ocupa, las infracciones consistentes en dejar de ingresar tipificadas en el artículo 191 de la LGT son calificadas como muy graves por haberse utilizado medios fraudulentos, en particular, el empleo de facturas falseadas, lo que de acuerdo con el criterio de este Tribunal dicha conducta supone un inequívoco acto de voluntad o conducta activa en la comisión de la infracción. Se da además la circunstancia de que el recurrente es socio único y administrador de la deudora principal desde su constitución por lo que queda acreditado de forma más que suficiente su conocimiento y voluntad de participar en las infracciones cometidas por la deudora principal, pues participa directamente en la gestión y administración, siendo además el único autorizado en sus cuentas bancarias, por lo que al efectuar el abono de facturas por servicios inexistentes queda más que probado que conocía la irrealidad de las operaciones y el elemento doloso.

Junto a los anteriores indicios constan además en el expediente otros que acreditan el elemento subjetivo doloso de la responsabilidad en la persona del recurrente como se deriva del hecho de que él mismo haya reconocido en el seno de un procedimiento seguido frente al mismo como persona física la emisión de facturas con importes superiores a los trabajos realmente prestados, aprovechando de esta forma su condición de «modulero», por lo que la emisión de esas facturas no le supone una mayor tributación mientras que para las receptoras supone un importante ahorro fiscal vía deducción de gastos y cuotas; es asimismo administrador de la entidad **Z SCP**, una de las entidades que emitían facturas falseadas a la deudora principal y muchas de las facturas falseadas fueron emitidas por personas o entidades que guardaban algún tipo de relación (aunque sea indirecta) con el recurrente o con la deudora principal según consta en el acuerdo de declaración de responsabilidad (página 3), participando de esta forma en un entramado de personas y entidades que se emitían entre sí facturas con importes superiores a los servicios realmente prestados o que reflejaban la prestación de servicios inexistentes.

De acuerdo con lo anteriormente señalado, se cumple el segundo de los requisitos necesarios para poder declarar la responsabilidad solidaria por el artículo 42.1.a) de la LGT.

SEXTO.-

Queda por contestar las alegaciones del recurrente:

— Alega que en el Acuerdo de derivación no queda acreditada su participación en los hechos.

Esta alegación debe desestimarse pues son numerosos los hechos recogidos en dicho Acuerdo que acreditan el elemento subjetivo y doloso de la responsabilidad y la participación del recurrente en las infracciones cometidas por la deudora principal, hechos que se han señalado anteriormente.

— Alega que procede la responsabilidad subsidiaria en lugar de la solidaria.

Para que sea de aplicación la responsabilidad subsidiaria contemplada en el artículo 43.1.a) de la LGT es necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos: 1) comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada; 2) condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción; y 3) una conducta en el administrador reveladora de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria.

(...)

En el caso presente, y como se ha señalado anteriormente, resulta más que acreditado el elemento subjetivo doloso de la responsabilidad, pues el recurrente era socio y administrador único de la deudora principal, así como autorizado en sus cuentas bancarias por lo que ninguna operación podía desarrollarse sin su conocimiento y participación, por lo que debe desestimarse la alegación del recurrente.

— Finalmente manifiesta en su escrito de alegaciones que el TEAR se ha excedido en sus funciones al examinar de oficio cuestiones no planteadas en el expediente, actuando como órgano gestor o de inspección.

Esta alegación debe asimismo desestimarse pues el artículo 237.1 de la LGT establece que «1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.»

SÉPTIMO.-

Aunque no ha sido alegado por el recurrente, este Tribunal Central, en cumplimiento de lo señalado en el mencionado artículo 237.1 de la LGT, debe pronunciarse de oficio sobre el alcance de la responsabilidad en lo que se refiere a las sanciones derivadas, pues su alcance ha sido incorrectamente determinado. Consta en el expediente que el deudor principal prestó conformidad a las actas incoadas por la Inspección, por lo que en los acuerdos sancionadores se aplicó la reducción por conformidad contemplada en el artículo 188.1.b) de la LGT. No obstante, en el acuerdo de derivación, la responsabilidad alcanza a las sanciones íntegras sin aplicación de la reducción por conformidad aplicada a la deudora principal debido a que el responsable manifestó su disconformidad con el procedimiento de derivación de responsabilidad.

(...)

En consecuencia, debe modificarse el alcance de la responsabilidad en cuanto al importe de las sanciones derivadas, debiendo aplicarse la reducción por conformidad practicada al deudor principal en los términos previstos en este Fundamento SÉPTIMO, confirmando el Acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria en el resto de sus elementos configuradores.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 2495/2016, de 18 de septiembre de 2019

IVA. Cuotas soportadas en operaciones inexistentes. No conocimiento por sujeto pasivo. No deducibilidad. Posibilidad de sanción.

Las cuotas soportadas por operaciones inexistentes no son deducibles, sin que sea necesario, para denegar la deducción, que la administración acredite el conocimiento, por parte del sujeto pasivo que dedujo el tributo, de la existencia de un fraude fiscal relacionado con las transacciones en cuestión. Esta conducta es igualmente sancionable aunque exista pronunciamiento judicial en el que se constate que el pretendido infractor no era conocedor de los hechos en los que participaba, ya que las infracciones tributarias pueden cometerse incluso en comportamientos negligentes, por la falta de atención a los hechos en los que se interviene.

Fundamentos de derecho

TERCERO.-

En primer lugar, pone de manifiesto este Tribunal que el recurrente, en su escrito de interposición del presente recurso de alzada reitera, en esencia, lo sostenido en su día ante el TEAR de primera instancia, reproduciendo las alegaciones, si bien tratando de ampliar las mismas, fundamentalmente, mediante el señalamiento de cierta jurisprudencia del TJUE.

A la cuestión de la reproducción, en la segunda instancia administrativa, de las alegaciones formuladas en primera instancia, se ha referido en numerosas ocasiones este Tribunal Central (...)

CUARTO.-

Se referirá este Tribunal, en primer lugar, a la cuestión previa manifestada, de considerar que, a la fecha de notificación de la liquidación dictada por la Administración, ya habría prescrito el derecho de esta a liquidar la deuda tributaria.

Las fechas clave para analizar esta cuestión son las siguientes:

- Fecha de inicio de las actuaciones de comprobación mediante comunicación notificada a la obligada: 9 de octubre de 2002.
- Fecha de finalización de las actuaciones mediante la notificación del acuerdo de liquidación: 6 de noviembre de 2013.

Señala la Inspección, en el acta, un total de 3.626 días de interrupción justificada por remisión del expediente al Ministerio Fiscal y 61 días de dilaciones no imputables a la Administración. Ello determina que el plazo máximo para notificar la liquidación finaliza el 11 de noviembre de 2013.

(...)

En primer lugar, señala la interesada que la Inspección ha considerado erróneamente una ampliación de 8 días en lugar de los 7 que entiende que correspondería. La regulación de las ampliaciones de plazo, dado que el procedimiento se inició con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto 1065/2007, se contenía, por aplicación supletoria en materia tributaria (artículo 9.2 de la Ley 230/1963 General Tributaria) en el artículo 49 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

(...)

Tal como señala la reclamante, y puesto que el plazo de alegaciones se fija en 15 días hábiles, el plazo de ampliación concedido no podría exceder de la mitad del mismo (7,5 días). Los 8 días concedidos no serían correctos al ser superior a la mitad del plazo inicial y dado que la norma señala expresamente que no podrá exceder de la mitad, la ampliación concedida ha de ser de 7 días hábiles.

El cómputo del plazo para formular alegaciones es de días hábiles de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de la referida Ley 30/1992.

(...)

De la normativa transcrita se desprende que, si bien la ampliación concedida, por referirse a un plazo para formular alegaciones, que se computa por días hábiles, ha de concretarse en 7 días hábiles, a efectos del cómputo de la dilación que ello supone, el cómputo se realiza por días naturales.

Así, si acudimos a octubre de 2013, cuando se concede la ampliación, la misma, de 7 días hábiles resulta en 8 días naturales, por lo que este Tribunal coincide con la Inspección en que la dilación referida es de 8 días naturales.

En cualquier caso, la cuestión fundamental radica en la alegación referida a que la circunstancia indicada de ampliación del plazo de alegaciones no ha de considerarse como dilación por causa no imputable a la Administración, a efectos del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento.

Fundamenta su pretensión en diversos pronunciamientos judiciales en este sentido.

Este Tribunal, al igual que el de primera instancia, señala que existen, igualmente, pronunciamientos judiciales en sentido opuesto, en los que se admite como dilación por causa no imputable a la Administración, la ampliación del plazo de alegaciones concedido por la Inspección de forma expresa o automática a solicitud del interesado. En particular, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (recurso 897/2016), que establece la procedencia de la dilación por ampliación del plazo para presentar alegaciones al acta de disconformidad, otorgada a la entidad recurrente por la Inspección, pues dicha prórroga supone un desplazamiento temporal de la resolución del procedimiento que es imputable al contribuyente, por cuanto se otorga en virtud de su específica solicitud.

Más recientemente, la Sentencia de este mismo Tribunal, de 9 de marzo de 2017, se refiere a esta cuestión

(...)

De este modo, y pese a que la ampliación del plazo de alegaciones se constituye como un derecho legalmente reconocido, ello no impide que la misma pueda calificarse como dilación imputable al contribuyente, como aparece regulado en el mencionado artículo 31.bis.2 del RGIT, actual artículo 104.2 del RGAT. En concreto, considera este Tribunal, que puesto que con carácter general se señala un plazo de alegaciones de entre 10 y 15 días y, habiendo optado el legislador por señalar, para el procedimiento Inspector, en los supuestos de actas de disconformidad, por el plazo máximo previsto (15 días), cualquier ampliación de dicho plazo ha de considerarse una dilación del procedimiento por causa no imputable a la Administración, al poder encuadrarse esta circunstancia entre las previstas en el artículo 31.bis.2 del RGIT.

QUINTO.-

Una vez analizadas las cuestiones procedimentales, pasaremos a analizar la cuestión de fondo, alegando la recurrente la improcedencia de la regularización practicada por la Inspección, en lo que se refiere a no admitir la deducción de determinadas cuotas soportadas.

En este sentido, la recurrente considera que no puede denegarse por la Inspección su derecho a la deducción, toda vez que ha resultado acreditado, en la sentencia del Juzgado de lo penal nº1 de A Coruña, n.º 170/2013 de 29 de mayo, que la entidad regularizada no tuvo conocimiento ni participación

activa alguna en el fraude cometido y que observó la diligencia debida que le puede resultar exigible a un empresario antes de intervenir en operaciones.

Fundamenta esta alegación en reiterada jurisprudencia del TJUE que resuelve que lo esencial en estos supuestos de fraude es determinar si el sujeto pasivo actuó de buena fe, es decir, si con un mínimo de diligencia podía conocer la efectiva existencia o no de las operaciones a las que se anudaba el fraude cometido.

No es competencia de este Tribunal entrar a conocer de la cuestión del conocimiento por parte de la interesada, de su participación en la trama de fraude que se describe en el acta de disconformidad e informe ampliatorio incoados por la Inspección, puesto que esta cuestión ha quedado definitivamente resuelta por la sentencia mencionada,

(...)

En el caso que nos ocupa, la pretendida entrega de bienes efectuada por el proveedor a la empresa reclamante no se considera tal, no por el hecho de que forme parte de una cadena de fraude del impuesto, sino porque carece de objeto. La entidad reclamante sigue considerándose sujeto pasivo de IVA, pero en la operación concreta realizada ha soportado una cuota indebida pues no ha existido entrega de bienes objetivamente considerada. No hubo entrega de bienes y, por tanto, no hubo de soportar la cuota que le fue repercutida, insiste este Tribunal, de forma indebida.

No se trata, por tanto, en la regularización, de considerar y calificar las operaciones con base en los fines o resultados defraudatorios con el que se realizan las mismas, sino en la cuestión de que objetivamente considerada, que es precisamente como debe analizarse, según el TJUE, el concepto de entrega de bienes, esta no ha existido.

(...)

No concurriendo en el caso que nos ocupa las exigencias de carácter objetivo que se requieren de aquel que pretenda la deducción del IVA soportado, y que determinan la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorguen, no cabe la deducción de cuota alguna de IVA. En esta situación, el grado de conocimiento o sospecha que el contribuyente pudiera tener acerca de las operaciones es irrelevante por completo, tal y como el propio TJUE señala de forma expresa.

No puede confundirse esta situación con las valoradas por el TJUE en sentencias previas, muchas de ellas citadas por el reclamante, en las que sí que se habían realizado operaciones, viciadas de una u otra forma, que podían constituir a los participantes en ellas en la convicción de que intervenían en negocios lícitos, supuestos en los cuales la denegación del derecho a la deducción se condiciona por el mismo TJUE a la debida acreditación del suficiente conocimiento por parte del contribuyente. No existiendo transacción a la que se pueda anudar esta convicción, el conocimiento de la intención fraudulenta de terceros intervinientes en las operaciones, al igual que su prueba, carecen de relevancia, por cuanto nos situamos ante cuotas de IVA objetivamente no deducibles ante la falta de sustrato fáctico que justifique la deducción.

En el caso que nos ocupa, no es sólo que la Administración, por indicios, haya llegado a la conclusión de que las operaciones en virtud de las cuales se han soportado las cuotas del IVA son inexistentes, sino que dicho extremo, se ha declarado probado por un órgano jurisdiccional.

Concluye por tanto, este Tribunal que procede la regularización llevada a cabo por la Inspección

(...)

SIXTO.-

Por último, ha de pronunciarse este Tribunal sobre la procedencia de la sanción impuesta.

La inspección ha considerado sancionable, exclusivamente, una de las cantidades regularizadas, precisamente aquella respecto de la cual se recurre en primera instancia y en alzada la liquidación, referida a las cuotas soportadas no deducibles. La infracción que se considera cometida es la tipificada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, aplicándose el régimen sancionador previsto en la normativa anterior (artículo 79.a. de la Ley 203/1963, General Tributaria) por resultar este más favorable.

La culpabilidad que aduce la Inspección en el acuerdo de imposición de sanción deriva del hecho objetivo de deducirse una cuota soportada en factura que no documentaba una entrega de bienes real.

(...)

El Tribunal de primera instancia confirma el acuerdo de imposición de sanción señalando que: «En el caso que nos ocupa, la conducta de la obligada tributaria consistió en deducir cuotas de IVA soportadas en determinadas facturas de compra de vehículos, relativas a una operación mediante la cual **BBB SL** supuestamente compraba a **X SL** y posteriormente vendía a **Z LTADA**, vehículos que en realidad no existían. Entiende este Tribunal que si bien pudo no existir dolo en la conducta, tal y como aprecia el Juzgado de lo Penal, lo que si parece evidente es que existió cuando mínimo negligencia en el proceder de la sociedad, pues no parece admisible que ignore que los vehículos que se venden a un tercero, no existen».

Tal como ya se ha puesto de manifiesto en el acuerdo dictado por la Administración y en la resolución dictada en primera instancia, para que proceda la imposición de sanción por infracción tributaria han de concurrir el elemento objetivo (tipicidad) y el subjetivo referido a la culpabilidad.

La culpabilidad es el elemento discutido por la reclamante, señalando, en esencia, que si algo ha quedado acreditado en el expediente es la falta absoluta de culpabilidad en su actuación. Señala adicionalmente la falta de motivación de la resolución del TEAR de Galicia en relación a esta cuestión.

La absolución o el sobreseimiento en un proceso penal no impide la continuación del procedimiento administrativo de comprobación y de imposición de sanción.

(...)

SÉPTIMO.- De acuerdo con lo dispuesto en los fundamentos de derecho anteriores procede desestimar las alegaciones formuladas y confirmar la resolución dictada en primera instancia. Se confirma así el acuerdo de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción dictados por la Administración.