

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070100

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de marzo de 2018

Vocalía 6.^a

R.G. 648/2014

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Sanciones. Criterios de graduación. Ley 58/2003. Graduación por comisión repetida de infracción. En el caso que nos ocupa, en el acuerdo sancionador se modifica la propuesta inicial al apreciar que concurre el criterio de graduación de comisión repetida, aplicable solamente a la infracción de 2007, e incrementando la sanción en este ejercicio en 5 puntos porcentuales. En concreto, establece el citado acuerdo que «aun cuando dicha circunstancia no figuraba en la propuesta del instructor, dado que no implica modificación de la calificación de la infracción, la cual ya era calificada como grave en la propuesta, y dado que deriva de hechos que son conocidos del obligado tributario (sanciones impuesta a las que dio su conformidad), no resulta necesario comunicar previamente esta modificación al obligado tributario, sino que procede el cómputo del agravante en los términos indicados». Además, los acuerdos de imposición de las sanciones firmes, generadoras del antecedente que dio lugar a la apreciación del criterio de graduación de comisión repetida, no se incluyeron en el expediente puesto de manifiesto al obligado tributario. Tan sólo fueron identificados en el acuerdo de sanción. Dicho esto, el contribuyente solicita la nulidad del acuerdo por la falta de puesta de manifiesto del expediente tras la modificación de la propuesta sancionadora, y la ausencia en dicho expediente de prueba alguna de las sanciones que dan lugar a la aplicación del criterio de graduación de comisión repetida aplicada en la sanción de 2007.

Pues bien, no se ha producido ninguna de las circunstancias mencionadas en el art. 24.2 del RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), pues ni se ha considerado sancionable una conducta que no lo hubiera sido anteriormente, ni se ha modificado la tipificación, ni se ha cambiado la calificación, pues la infracción ya había sido calificada como grave por ser la base superior a 3.000€ y apreciarse ocultación. Lo que tiene lugar es un incremento de la sanción por aplicación de uno de los criterios de graduación del art. 187 de la Ley 58/2003 (LGT) que no había sido tenido en cuenta, el de comisión repetida. Por tanto, desde este punto de vista no era necesario el trámite de audiencia al interesado.

Ahora bien, se alega también que «no consta en el expediente administrativo referencia ni prueba alguna de esas sanciones por lo que difícilmente puede esta parte oponer cuestión alguna a las manifestaciones de la Oficina Técnica».

Efectivamente, en el presente caso la Oficina Técnica aplicó el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones teniendo en cuenta sanciones impuestas al interesado con anterioridad, pero sin que éstas hubiesen sido incorporadas al expediente. Por ello, se ha provocado una indefensión a la parte actora, en tanto que no se le ha permitido conocer todos los elementos que han dado lugar a la cuantificación de la sanción de la infracción del periodo 2007, no pudiendo alegar lo que en defensa de sus intereses le hubiera parecido oportuno. Sin perjuicio, por tanto, de no considerarse preceptivo el trámite de audiencia de la rectificación de la propuesta por no encuadrarse en ninguno de los supuestos del art. 24.2 del RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), el Tribunal considera que debe estimarse parcialmente en este punto la pretensión del interesado respecto a la sanción de 2007, dado que el acuerdo de sanción tiene en cuenta circunstancias que no obran en el expediente y se incumple lo dispuesto en el art. 210 de la Ley 58/2003 (LGT). Y, en consecuencia, no aplicarse el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones para la cuantificación de la sanción. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), arts. 20 y 24.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 46, 184, 187, 191, 209, 210 y 211.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 111.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 6 y 25.

En la Villa de Madrid y en la fecha arriba indicada, en la reclamación económico-administrativa interpuesta en única instancia ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por Don **Rx..**, **NIF ...**, actuando en su propio nombre y derecho, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el siguiente acto:

- Acuerdo de Resolución del Procedimiento Sancionador dictado en fecha de 16 de enero de 2014 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), derivado de las liquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De los antecedentes obrantes en el expediente administrativo, en relación con el presente recurso debe destacarse lo siguiente:

En fecha 26 de junio de 2012 se notificó al obligado tributario el inicio de un procedimiento de inspección relativo al Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicios 2007 a 2010, con carácter general.

En fecha 16 de abril de 2013 se instruyó Acta de conformidad por el referido concepto y ejercicios en la que se regularizaron los rendimientos de capital mobiliario, por una parte por los intereses de préstamos concedidos a sociedades vinculadas que no habían sido declarados, y por otra, por las utilidades percibidas en su condición de socio de determinadas sociedades, consistentes en la cesión de uso de bienes pertenecientes a las mismas.

En el curso de las actuaciones, de acuerdo con el modelo de representación debidamente cumplimentado que consta en el expediente, actuó como representante autorizado del interesado Don **Ex...** (NIF ...).

En fecha de 29 de julio de 2013, como consecuencia de los hechos descritos en el acta, se notificó al interesado, a través de su representante autorizado, el inicio del procedimiento sancionador, calificando de grave con ocultación su conducta de dejar de ingresar la deuda tributaria derivada de la regularización practicada, sancionándola con multa proporcional del 50% (2007), 60% (2008), 65% (2009) y 65% (2010), respectivamente, de la cuota defraudada.

El expediente sancionador fue confirmado por Acuerdo notificado el 17 de enero de 2014, en el que, no obstante, se modifica la propuesta inicial del ejercicio 2007 al apreciar que concurre el criterio de graduación de comisión repetida, incrementando la sanción en 5 puntos porcentuales en dicho ejercicio.

Segundo.

Contra el mencionado Acuerdo el interesado procedió a interponer RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, reclamación que se presentó el día **4 de febrero de 2014**. La reclamación se tramita con número 00/0648/2014.

Puesto de manifiesto el expediente administrativo, por la parte actora se formuló escrito de alegaciones el día 3 de marzo de 2015, complementado por dos posteriores de 01/07/2016 y 05/01/2017, en el que se solicita se anule y deje sin efecto, por ser contrario a Derecho, el Acuerdo de Imposición de Sanción dictado en relación con el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas 2007-2008-2009-2010, por las siguientes argumentaciones que en síntesis se exponen, sin perjuicio de su desarrollo en los Fundamentos de Derecho:

- Incompetencia material de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. En concreto, se alega que en el expediente administrativo no consta la adscripción a la Delegación Central.

- Incorrecta tramitación del procedimiento sancionador: el inicio del procedimiento no fue correctamente notificado, ya que la notificación se practicó en la persona de don **Ex...**, quien carecía de representación en dicho momento al haber finalizado las actuaciones inspectoras unos meses antes.

- Agravamiento de la sanción por causa de reincidencia sin que por la Oficina Técnica se hubiera dado trámite de audiencia por tal motivo, ni constaran en el expediente los hechos antecedentes.

- La actuación del interesado fue consecuencia de una interpretación razonable de la norma, sin que por la Inspección se haya motivado debidamente la sanción ni justificado la culpabilidad.

- Incorrecta graduación de la sanción por ocultación, dado que las operaciones regularizadas habían sido declaradas ante la Administración.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Central es competente para el conocimiento de la presente reclamación económico-administrativa interpuesta en plazo hábil por persona con capacidad, legitimación y representación suficientes, todo ello de conformidad con lo establecido en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (en adelante LGT), y Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Segundo.

La cuestión que se plantea en el expediente consiste en determinar si, como entiende la Inspección, es procedente la imposición de sanción por la comisión de las infracciones tributarias de dejar de ingresar la deuda tributaria resultante de la regularización practicada, a la que el obligado tributario había prestado su conformidad, discrepando en cambio de la referida sanción.

A tal efecto, es preciso tener en cuenta las siguientes circunstancias del expediente:

1º.- Con fecha de 29 de julio de 2013, como consecuencia de los hechos descritos en el acta de conformidad incoada, se notificó al obligado tributario, a través de su representante autorizado Don Ex..., el inicio de un procedimiento sancionador, al entender cometidas infracciones tributarias de dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera de resultar de la correcta autoliquidación. En la propuesta de sanción realizada por el Inspector instructor se calificaron las infracciones como graves, al entender que existía ocultación y ser la base de la infracción superior a 3.000 euros. Asimismo, como criterio de graduación de las sanciones, el instructor apreció que existía perjuicio económico en relación con los períodos 2008, 2009 y 2010.

En concreto, la propuesta de sanción fue la siguiente:

	Periodo 2007	Periodo 2008	Periodo 2009	Periodo 2010
Infracción	Artículo 191	Artículo 191	Artículo 191	Artículo 191
Base sanción	34.121,41	79.926,20	69.453,57	98.802,23
Calificación	GRAVE	GRAVE	GRAVE	GRAVE
% mínimo	50%	50%	50%	50%
% perjuicio económico	0%	10%	15%	15%
% sanción	50%	60%	65%	65%
Importe sanción	17.060,71	47.955,72	45.144,82	64.221,45
Reducción conformidad	5.118,21	14.386,72	13.543,45	19.266,44
Sanción reducida	11.942,50	33.569,00	31.601,37	44.955,01
SANCIÓN EFECTIVA	11.942,50	33.569,00	31.601,37	44.955,01

Con un importe total de 122.067,88€.

2º.- Transcurrido el plazo de quince días para alegaciones sin que se tuviera constancia de presentación de las mismas, el 16 de enero de 2014 se dictó por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la DCGC Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador (**A23** ...), notificándose al interesado el día 17 de enero del mismo año.

En este acuerdo se modifica la propuesta inicial al apreciar que concurre el criterio de graduación de comisión repetida, aplicable solamente a la infracción de 2007, e incrementando la sanción en este ejercicio en 5 puntos porcentuales.

En concreto, establece el citado acuerdo que *“aun cuando dicha circunstancia no figuraba en la propuesta del instructor, dado que no implica modificación de la calificación de la infracción, la cual ya era calificada como grave en la propuesta, y dado que deriva de hechos que son conocidos del obligado tributario (sanciones impuesta a las que dio su conformidad), no resulta necesario comunicar previamente esta modificación al obligado tributario, sino que procede el cómputo del agravante en los términos indicados”*.

Los acuerdos de imposición de las sanciones firmes, generadoras del antecedente que dio lugar a la apreciación del criterio de graduación de comisión repetida, no se incluyeron en el expediente puesto de manifiesto al obligado tributario. Tan sólo fueron identificados en el Acuerdo de sanción que ahora se recurre.

Como consecuencia de lo anterior, las sanciones que se acordaron imponer fueron las siguientes:

	Periodo 2007	Periodo 2008	Periodo 2009	Periodo 2010
Infracción	Artículo 191	Artículo 191	Artículo 191	Artículo 191
Base sanción	34.121,41	79.926,20	69.453,57	98.802,23
Calificación	GRAVE	GRAVE	GRAVE	GRAVE
% mínimo	50%	50%	50%	50%
% comisión repetida	5%	0%	0%	0%
% perjuicio económico	0%	10%	15%	15%
% sanción	50%	60%	65%	65%
Importe sanción	18.766,78	47.955,72	45.144,82	64.221,45
Reducción conformidad	5.630,03	14.386,72	13.543,45	19.266,44
Sanción reducida	13.136,74	33.569,00	31.601,37	44.955,01
SANCIÓN EFECTIVA	13.136,74	33.569,00	31.601,37	44.955,01

Con un importe total de 123.262,12€.

Tercero.

La primera cuestión a analizar es la alegada incompetencia material de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT para instruir y dictar el acuerdo sancionador, dado que no constaba en el expediente la adscripción del obligado tributario a dicho órgano.

La atribución de competencias en el procedimiento sancionador se encuentra regulada en el artículo 20.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del Régimen Sancionador Tributario:

“Salvo que una disposición establezca expresamente otra cosa, la atribución de competencias en el procedimiento sancionador será la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos”.

De igual forma, el artículo 211.5 letra d) de la Ley General Tributaria determina que son órganos competentes para la imposición de sanciones *“el órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador”*.

Por otra parte, el artículo 3 de la Resolución de 26 de diciembre de 2005 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, dispone:

“2. La Delegación Central de Grandes Contribuyentes podrá ejercer también sus funciones y competencias respecto a los obligados tributarios en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Personas físicas cuya renta, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de presentación de declaración hubiese finalizado, supere

el millón de euros o que el valor de sus bienes y derechos, incluidos los exentos, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio supere los 10 millones.

- b) Que ejerzan actividades en todo o gran parte del territorio nacional.
- c) Que presenten una posición destacada en un sector económico determinado.
- d), e) ...”.

La adscripción de los obligados tributarios indicados en este número a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes se realizará por resolución del titular del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Tributaria, a propuesta del titular de la Delegación Central. Esta resolución se notificará al obligado tributario y se comunicará a la Delegación Especial de la Agencia Tributaria a la que aquel estaba adscrito hasta ese momento.

Cuando dejen de concurrir las circunstancias que originaron su adscripción a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, el titular del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales, a propuesta del titular de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, acordará que los obligados tributarios queden excluidos del ámbito de actuación de dicha Delegación Central. Estas resoluciones se notificarán también al obligado tributario y a la Delegación Especial a la que aquél pasa a estar adscrito desde ese momento”.

A la vista de esta normativa, y con la finalidad de resolver esta primera cuestión, este Tribunal Central ha solicitado a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes la documentación relativa a la adscripción del Sr. **Rx...** y su correspondiente notificación.

Por parte de la DCGC se ha aportado al TEAC (en fecha 30/03/2016) resolución de 11 de junio de 2012 de acuerdo de adscripción del interesado a dicha Delegación, y acuse de recibo de notificación de este acuerdo el día 18 de junio de 2012.

Por tanto, de acuerdo a la normativa anteriormente reproducida, Don Rx... se encontraba adscrito a la Delegación Central desde el día 18 de junio de 2012.

Dado que este acuerdo es anterior e independiente del procedimiento inspector del que trae causa el acuerdo sancionador recurrido –procedimiento que se inició el 26/06/2012-, este Tribunal considera que no era necesaria su inclusión ni en el expediente inspector ni en el expediente sancionador. El reclamante fue debidamente notificado en el momento de acordarse su adscripción, y desde entonces la Delegación Central era el órgano competente para las correspondientes actuaciones a llevar a cabo con el mismo, incluidas las relativas a la instrucción e imposición de sanciones. En su escrito de 1 de julio de 2016 el Sr. Rx... insiste en la nulidad del acto por la falta de constancia en el expediente del acuerdo de adscripción, pero ninguna indefensión o vulneración de sus derechos se ha producido, pues al tiempo de iniciarse el procedimiento de inspección era perfectamente conocedor que el órgano competente para llevar a cabo la actuación era la DCGC.

Por lo que sólo cabe desestimar esta cuestión.

Cuarto.

El segundo motivo de disconformidad alegado por el reclamante se centra en la supuesta incorrecta tramitación del procedimiento sancionador, en tanto que el inicio del mismo no fue correctamente notificado.

En este sentido, el interesado señala que el 16 de mayo de 2013, fecha en la que se entendió dictado y notificado el acto de liquidación derivado del Acta de conformidad, finalizó el procedimiento inspector y con ello expiró la representación otorgada a su representante el Sr. **Ex...**

A juicio de la parte actora, el inicio del procedimiento de sancionador el día 29 de julio de 2013, comunicado a **Ex...**, no fue correcto, pues esta persona ya carecía de representación, debiendo tenerse en consideración solamente la notificación realizada directamente al interesado. Y como ésta tuvo lugar el 17 de enero de 2014, con la comunicación del Acuerdo sancionador, ya habían transcurrido los tres meses desde la liquidación que señala la norma, por lo que habría caducado el derecho de la Administración a imponer la sanción.

En efecto, el art. 209.2 de la Ley 58/2003, de 18 diciembre, General Tributaria, establece:

“2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución”.

Por tanto, la clave del asunto se halla en determinar si la notificación del Acuerdo de inicio del expediente sancionador realizada en la persona del Sr. Ex... el 29/07/2013 (y, por tanto, dentro de los tres meses desde la notificación el 16/05/2013 de la liquidación derivada del acta de conformidad) es correcta y válida.

A este respecto cabe recordar lo dispuesto respecto a la representación voluntaria en el artículo 46 de la LGT, según el cual:

“1. Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante que, podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.

2. Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV y V de esta ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.

A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración tributaria para determinados procedimientos”.

A su vez, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Aplicación de los Tributos (RGAT), al desarrollar la representación voluntaria establece en el apartado 2 del artículo 111:

“2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 46.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá otorgada la representación, entre otros, en los siguientes casos:

- a) Cuando su existencia conste inscrita y vigente en un registro público.*
- b) Cuando conste en documento público o documento privado con firma legitimada notarialmente.*
- c) Cuando se otorgue mediante comparecencia personal ante el órgano administrativo competente, lo que se documentará en diligencia.*
- d) Cuando conste en el documento normalizado de representación aprobado por la Administración tributaria que se hubiera puesto a disposición, en su caso, de quien deba otorgar la representación. En estos supuestos, el representante responderá con su firma de la autenticidad de la de su representado.*
- e) Cuando la representación conste en documento emitido por medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos que se establezcan por la Administración tributaria”.*

En concreto, esos documentos normalizados a los que se refieren tanto el art. 46 LGT como el 111.2 RGAT, fueron aprobados por Resolución de la AEAT de 30 de junio de 2004, y figuran en la página web de la Agencia Tributaria. Y en concreto, en el “Modelo de representación en el Procedimiento inspector y en el procedimiento sancionador que pueda derivarse del mismo”, cuando se expresan las facultades para las que se otorga la representación, consta lo siguiente:

“... para que actúe ante la Inspección de los Tributos de la AEAT en el procedimiento de comprobación e investigación iniciado/ampliado su alcance mediante comunicación de fecha ... / /, así como en los procedimientos sancionadores ulteriores que, en su caso, puedan iniciarse. Con relación a los conceptos y períodos objeto de dicho procedimiento podrá ejercitar las siguientes facultades: facilitar la práctica de la comprobación e investigación inspectora, aportar cuantos datos y documentos se soliciten o se interesen, recibir comunicaciones, formular peticiones, presentar toda clase de escritos o alegaciones relacionados con las actuaciones inspectoras y la instrucción de los procedimientos sancionadores que puedan iniciarse, manifestar su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos en el correspondiente trámite de audiencia o renunciar a otros derechos, así como firmar cuantas diligencias extienda la Inspección, suscribir las actas de conformidad, disconformidad o con acuerdo, en que se proponga la regularización de la situación tributaria del representado o se declare correcta la misma y las propuestas de resolución que resulten de los procedimientos sancionadores mencionados, renunciar a

la tramitación separada del procedimiento sancionador respecto del procedimiento de inspección y, en general, realizar cuantas actuaciones correspondan al/a los representado/s en el curso de dicho/s procedimiento/s”.

Pues bien, este Modelo de representación es el que fue utilizado por el obligado tributario Sr. **Rx...** en el procedimiento inspector iniciado el 26/06/2012, y del que deriva el procedimiento sancionador que ahora se cuestiona. Como puede constatarse en el expediente, se otorgó representación en junio de 2012 a favor de D. **Ex...**, la misma persona a quien se le notificó el Acuerdo de inicio del expediente sancionador.

Por ende, a la vista de este documento de representación, y ante la ausencia de prueba de su revocación en el curso de las actuaciones, el inicio del procedimiento sancionador se realizó correctamente, en tanto que el señor **Ex...** seguía teniendo la representación del interesado para las actuaciones del procedimiento sancionador. Y no siendo óbice para ello el hecho de que el procedimiento inspector ya hubiera finalizado, pues aún no habían transcurrido los tres meses que exige la ley para el inicio del procedimiento sancionador derivado del anterior.

Hay que hacer constar que, incidiendo en la pretensión anterior, por la parte actora se presentaron en fecha 05/01/2017 unas alegaciones complementarias en relación con esta cuestión adjuntando resolución estimatoria de este Tribunal Económico Administrativo Central de la reclamación... de fecha 06/10/2016, para que se resolviera su pretensión en el mismo sentido.

Sin embargo, analizada la citada resolución, se aprecia que no existe identidad entre los supuestos de hecho de la resolución de contraste y los de la presente reclamación. En concreto, en aquélla no figuraba en el expediente administrativo ni el acuerdo de inicio del procedimiento sancionador, ni su notificación, ni la propuesta de resolución y su notificación ni la puesta de manifiesto y trámite de alegaciones, siendo ésta la razón por la que se estimó la reclamación. En el presente caso, en el expediente figuran todos los elementos citados, por lo que en ningún caso puede aplicarse el mismo razonamiento.

De acuerdo con todo lo anterior, el procedimiento sancionador cuestionado ha cumplido de forma correcta con todos los trámites legalmente establecidos, lo que lleva a desestimar la pretensión del interesado y a confirmar las actuaciones realizadas por la Inspección también en este punto.

Quinto.

Se señala por la parte actora un error material que, según alega, podría ser también causa de nulidad. El error consiste en que, en la página 21 del Acuerdo sancionador se indica que “Con fecha 29 de junio de 2013 se notificó al obligado tributario...” y la fecha en cuestión parece ser la de 29 de julio de 2013.

Pues bien, se trata en efecto de un error material fácilmente vencible, pues no hay más que consultar el Acuse de Recibo de la notificación del Acuerdo sancionador que figura en el expediente administrativo para ver que la fecha correcta era la del 29 de julio de 2013.

Por lo que no hay nada más que añadir a este asunto.

Sexto.

Otra de las razones por las que el Sr. **Rx...** solicita la nulidad del acuerdo recurrido es la falta de puesta de manifiesto del expediente tras la modificación de la propuesta sancionadora del instructor, y la ausencia en dicho expediente de prueba alguna de las sanciones que dan lugar a la aplicación del criterio de graduación de comisión repetida aplicada en la sanción de 2007.

Como arriba se ha indicado, el 29 de julio de 2013 fue notificado el inicio del procedimiento sancionador, proponiendo una sanción por la infracción del período 2007 por importe de 11.942,50€, y el 17 de enero de 2014 fue notificada la resolución por la que se impuso la sanción en relación con la infracción cometida en dicho ejercicio por importe de 13.136,74€, superior a la propuesta en la notificación de julio, sin que entre una y otra haya mediado trámite de alegaciones tras la modificación.

A estos efectos es preciso señalar lo dispuesto en el art. 24.2 del Reglamento General del Régimen Sancionador:

“2. En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta de resolución por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el párrafo siguiente, la rectificación se notificará al interesado,

el cual podrá formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 10 días contados desde el siguiente a la notificación.

Las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior son las siguientes:

- a) Cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables.
- b) Cuando se modifique la tipificación de la conducta sancionable.
- c) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave”.

En el presente caso no se ha producido ninguna de las circunstancias mencionadas, pues ni se ha considerado sancionable una conducta que no lo hubiera sido anteriormente, ni se ha modificado la tipificación –la infracción cometida es la del art. 191 LGT, dejar de ingresar-, ni se ha cambiado la calificación, pues la infracción ya había sido calificada como grave por ser la base superior a 3.000€ y apreciarse ocultación. Lo que tiene lugar es un incremento de la sanción por aplicación de uno de los criterios de graduación del art. 187 LGT que no había sido tenido en cuenta, el de comisión repetida.

Por tanto, desde este punto de vista no era necesario el trámite de audiencia al interesado. En este mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en la Resolución... de 9 de mayo de 2017.

Ahora bien, por la parte actora se alega también que “no consta en el expediente administrativo referencia ni prueba alguna de esas sanciones por lo que difícilmente puede esta parte oponer cuestión alguna a las manifestaciones de la Oficina Técnica”.

El artículo 210.2 LGT, relativo a la fase de instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria, dispone:

“Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta Ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución”.

En el presente caso la Oficina Técnica aplicó el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones teniendo en cuenta sanciones impuestas al interesado con anterioridad, pero sin que éstas hubiesen sido incorporadas al expediente.

Por ello, se ha provocado una indefensión a la parte actora, en tanto que no se le ha permitido conocer todos los elementos que han dado lugar a la cuantificación de la sanción de la infracción del periodo 2007, no pudiendo alegar lo que en defensa de sus intereses le hubiera parecido oportuno.

Sin perjuicio, por tanto, de no considerarse preceptivo el trámite de audiencia de la rectificación de la propuesta por no encuadrarse en ninguno de los supuestos del artículo 24.2 del Reglamento Sancionador, este Tribunal considera que debe estimarse parcialmente en este punto la pretensión del interesado respecto a la sanción de 2007, dado que el Acuerdo de sanción tiene en cuenta circunstancias que no obran en el expediente y se incumple lo dispuesto en el art. 210 de la LGT. Y, en consecuencia, no aplicarse el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones para la cuantificación de la sanción.

Séptimo.

La siguiente alegación de la parte actora se refiere a la supuesta nulidad de la sanción debido a la existencia de una interpretación razonable de la norma, al entender que la normativa sobre operaciones vinculadas no resulta sencilla.

En este sentido hay que recordar que las conductas sancionadas fueron la no declaración, por un lado, de los intereses generados por los préstamos concedidos a sus propias sociedades, y por otro lado, de los ingresos derivados de cesión gratuita de la embarcación así como del pago de gastos personales por la sociedad a la que estaba vinculado.

Por lo que se refiere a la obligación de declarar los intereses generados por los préstamos, tal y como señala el acuerdo sancionador, la normativa de IRPF, Ley 35/2006, de 26 de noviembre, lo establece de forma clara, sin que tenga cabida otra posible interpretación de la norma.

En concreto, el artículo 6 LIRPF establece la presunción de onerosidad de prestaciones de bienes o derechos susceptibles de generar rendimientos de trabajo o de capital. A su vez, el artículo 40 de la Ley determina la valoración en caso de apreciación de dicha presunción, y a su vez el artículo 25.2 califica como rendimiento de capital mobiliario los rendimientos obtenidos por cesión a terceros de capitales propios.

Resulta cuanto menos sorprendente que, condecor el interesado de los intereses devengados, porque estaban contabilizados y deducidos como gasto por las sociedades a las que realizó los préstamos y en cuyo capital participaba mayoritariamente, no los hubiera declarado en su IRPF aludiendo a una interpretación de la norma.

Y por otro lado, respecto al segundo ajuste sancionable, la no declaración de rendimientos de la cesión gratuita de la embarcación y del pago de gastos personales por la sociedad vinculada, al igual que en el caso anterior, la norma vuelve a ser suficientemente clara en su redacción, no dando cabida a la causa exculpatoria de interpretación razonable.

El artículo 25.1 d) de la Ley IRPF, precepto en el que se fundamenta la regularización, establece que tiene la consideración de rendimiento de capital mobiliario "cualquier otro utilidad distinta de las anteriores, procedentes de una entidad por la condición de socio, accionista, socio o partícipe".

En este punto, conviene recordar que, tal y como reitera en repetidas ocasiones el acuerdo sancionador, la infracción cometida se produce por la ausencia de declaración de rentas y no por una diferencia de valores en operaciones entre vinculadas.

Como expone de forma ampliamente motivada el acuerdo sancionador que se recurre, la normativa del IRPF regula de forma clara e indubitada la obligación de declarar las rentas obtenidas por el interesado. No cabe entender que la no declaración de los rendimientos obtenidos, conocida su obtención al tener una significativa participación de la sociedad, se deba a una interpretación razonable.

De acuerdo con lo anterior, este Tribunal comparte el razonamiento realizado en el acuerdo sancionador sobre la no apreciación de la causa exculpatoria de responsabilidad de interpretación razonable de la norma.

Pero, además, otro de los argumentos alegados para solicitar la nulidad de la sanción se fundamenta en la falta de motivación de la sanción. En este sentido, se indica que el acuerdo impugnado no ha probado la culpabilidad, limitándose la Inspección a utilizar una motivación genérica y estereotipada para la imposición de la sanción.

Son numerosas las sentencias en las que el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre este aspecto, pudiendo citar entre otras la sentencia de 11 de marzo de 2010 (recurso de casación 10315/2003):

"la Administración tributaria, tanto en fase de gestión como de resolución de reclamaciones fundamenta la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar y, por ende, la imposición de las sanciones, exclusivamente en dos circunstancias: en primer lugar, el incumplimiento del deber de ingresar en plazo parte de la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades; en segundo lugar, la no concurrencia en general de ninguna de las causas excluyentes de la responsabilidad recogidas en el art. 77.4 de la L.G.T., y, en particular, de la prevista en la letra d) de dicho precepto Tal argumentación, sin embargo, es manifiestamente insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (...), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE Y es insuficiente, fundamentalmente, por dos razones En primer lugar, ... porque la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139/1996), FD Tercero; y de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto]; ... Y el segundo de los argumentos ... no es suficiente para fundamentar la sanción porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945)], dice "[entre otros supuestos]", uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación

mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» [Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Quinto, in fine ; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (RJ 2008, 7446) (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto]

El mismo Tribunal Supremo, en sentencia de 12 de julio de 2010 (recurso de casación 480/2007) concluye que:

“Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º , respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)]”

Por tanto, de acuerdo con lo expresado en reiteradas ocasiones por el Tribunal Supremo en sus sentencias, se vuelve imprescindible que la resolución contenga una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia, y las pruebas de las que se infiere la misma. Es decir, este elemento volitivo ha de estar fundamentado no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hechos concretos y detallados en los que se aprecia dicha culpabilidad o negligencia. Por tanto, se requiere a la Administración que se pongan de relieve los elementos concretos de la conducta que determinen la apreciación del elemento de la culpabilidad.

Procede entonces analizar si el razonamiento de la culpabilidad contenido en el Acuerdo sancionador impugnado se considera suficientemente detallado, o por el contrario, como alega el interesado, es escaso o incluso inexistente, haciendo uso de frases generalizadas.

En nuestro supuesto, y concretamente en relación con la motivación de la culpa apreciada en la conducta del Sr. **Rx...**, el acuerdo sancionador se ocupa del elemento de la culpabilidad en el Fundamento de Derecho Cuarto (de la página 28 a la página 42). Para ello, analiza por separado cada una de las conductas regularizadas que se estiman razonables, indicando en las mismas si se aprecia o no en su conducta el elemento de la culpabilidad y el motivo:

“En consecuencia y como también ocurría en el caso del primer grupo de ajustes, la normativa examinada es clara y no puede entenderse que el obligado tributario se haya ajustado a una interpretación razonable de la misma, al no haber declarado las retribuciones en especie por su condición de socio único de la entidad vinculada, por el uso particular de bienes de la sociedad, como él mismo ha reconocido, y por tanto se aprecia culpabilidad en su conducta a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT.

A la vista de lo expuesto, resulta patente que el obligado tributario ha incumplido en parte, al actuar en la forma en que lo ha hecho, la normativa sobre declaración e ingreso recogida en las normas reguladoras del IRPF (principalmente la LIRPF), y, a ese respecto, ha de indicarse que es evidente, a juicio de esta Oficina Técnica, que no ha puesto la debida diligencia a la hora de cumplir con sus obligaciones materiales y formales relativas a la necesidad de declarar, en 2007, 2008, 2009 y 2010, los rendimientos percibidos correspondientes a los intereses de préstamos hechos a las sociedades con las que tiene vinculación en la medida en la que es accionista de la misma y los rendimientos del capital mobiliario en concepto de retribución de fondos propios derivados de la cesión gratuita de una embarcación y el pago de los gastos ocasionados por el uso de ésta practicados en su favor por otra entidad igualmente vinculada con ella, así como las de practicar los ingresos de las cuotas que corresponden por dichos conceptos. La citada situación es prácticamente idéntica a la descrita en la SAN de 15 de octubre de 2008, recurso 4/2007, en su Fundamento de Derecho Cuarto, apartado 1.2, párrafo cuarto, en la medida en que, allí como aquí, los datos determinantes de la regularización de la situación tributaria del obligado a declarar y a ingresar, fueron facilitados a la Inspección por la propia obligada tributaria en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación, lo que pone de manifiesto que tales datos obraban ya en poder de dicha obligada tributaria y, por tanto, que tenía éste conocimiento de los mismos, no obstante lo cual, omitió su consignación al presentar los correspondientes documentos de declaración-ingreso; con lo que queda patente la realización de la conducta constitutiva de las infracciones antes reseñadas, al no poder considerarse que las normas aplicadas ofrezcan oscuridad u origen en una razonable discrepancia interpretativa entre los sujetos de la relación tributaria; y también,

ante ser exigible a la obligada tributaria una conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes (estaba en conocimiento de los datos determinantes de la obligación cuyo incumplimiento dio lugar a la regularización tributaria), serle imputable en consecuencia la comisión de la infracción, al menos, a título de negligencia.”

Asimismo, tras el estudio pormenorizado de estos comportamientos, a modo conclusión detalla cada uno de los extremos en los que se manifiesta la negligencia y determina la imposibilidad de entender que se da alguna causa de exclusión de responsabilidad:

“a) De una parte el obligado tributario conocía el hecho de la existencia de tales rendimientos, pues él mismo había hecho los préstamos antes referenciados y no podía ignorar las cesiones de bienes realizadas en su favor, dado su concepto de administrador único y de accionista asimismo único de las entidades cesionarias, sin que, ello no obstante, procediese a declarar dichos rendimientos ni a ingresar el importe de las cuotas correspondientes y, de otra parte, al no declararlo lo ocultó a la Administración Tributaria, la cual no hubiera podido venir en conocimiento del mismo de no mediar su propia actividad de comprobación e investigación. Debe reseñarse, en lo que respecta a los préstamos, la circunstancia de que las sociedades prestatarias incluso integraron tanto en su contabilidad como en su base imponible como gastos el importe de los intereses presuntos, lo que debía ser conocido por el obligado tributario dada su vinculación con las referidas entidades.

b) No cabe alegar en su descargo el desconocimiento de la normativa aplicable pues ni tal razón es nunca invocable como excusa de su cumplimiento, conforme a lo que dispone el artículo 6.1 del Código Civil, ni cabe desconocer el hecho palmario de que el obligado tributario había presentado declaraciones-liquidaciones por el IRPF durante los periodos impositivos objeto de las actuaciones de comprobación e investigación, lo que evidencia que tenía pleno conocimiento de la normativa de dicho tributo. En apoyo de lo anterior cabe reseñar que de los hechos y manifestaciones del obligado tributario no resulta que por su parte se aprecie ni duda razonable ni, aún menos, criterio adverso a la cuestión de la sujeción de los rendimientos regularizados a declaración y tributación por el IRPF.

c) Asimismo, no cabe invocar la concurrencia de un error invencible, esto es, el que excluye siempre la responsabilidad al no poderse evitar aun en el caso de que se hubiese puesto en ello todo el cuidado y la diligencia necesaria; y ello a la vista de que la regulación sobre rendimientos del capital mobiliario contenida en las disposiciones reguladoras del IRPF está formada por disposiciones cuyo conocimiento y consulta son de universal alcance. Por tal causa, en el caso de haberse incurrido en este tipo de error al verificar las correspondientes declaraciones-liquidaciones, éste era perfectamente superable, porque era factible para el obligado tributario revisar sus declaraciones y proceder a la rectificación de los errores cometidos mediante su corrección previa a la presentación o mediante la posterior presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones complementarias o rectificativas, de donde se concluye que al no haber verificado dichas revisión y corrección “a priori” o “a posteriori”, su conducta ha carecido de la necesaria diligencia.

d) Tampoco, como ya se ha indicado, puede sostenerse válidamente que exista una discrepancia razonable en la interpretación de la normativa de anterior mención hecha en este caso por la entidad. Para que fuese admisible su concurrencia la jurisprudencia requiere, a este fin y entre otras cosas, que el error sea razonable y que la norma ofrezca dificultades de interpretación (Sentencia del Tribunal Supremo de 8/05/1997) y que la discrepancia interpretativa o aplicativa esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por un fundamento objetivo (Sentencia del Tribunal Supremo de 19/12/1997). Más recientemente el Alto Tribunal, en la Sentencia dictada por su Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de fecha 16 febrero 2012, en el Recurso de Casación núm. 2479/2008, referencia JUR 2012/91922, dice a este respecto, en su Fundamento de Derecho Cuarto, lo siguiente (...):

Este Tribunal Central considera que el elemento subjetivo de la culpabilidad está ampliamente detallado y motivado en el acuerdo sancionador, no pudiendo reprochar a la Inspección de los Tributos el incumplimiento de dicha obligación imprescindible para proceder a la imposición de la sanción.

Por ello, atendiendo a lo argumentado en el acuerdo sancionador, procede desestimar la alegación del interesado sobre inexistencia de motivación de la culpabilidad y uso de expresiones genéricas y estereotipadas.

Octavo.

Como última alegación, el reclamante manifiesta que la sanción está incorrectamente graduada; en concreto, se refiere a la inexistencia de ocultación, pues las partes vinculadas declararon la existencia de la operación ante la Administración.

En relación con esta cuestión, ya se ha pronunciado este TEAC en Resolución de 8 de enero de 2015 (RG 2693/2011), entendiéndose que existe ocultación cuando se dan los presupuestos de la definición del término ocultación según la Ley General Tributaria.

El artículo 184.2 LGT, relativo a la calificación de las infracciones tributarias, establece:

“2. A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en los que se omisión total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento”.

Y a su vez, el artículo 191.3 de la citada Ley, relativo a la infracción tributaria de dejar de ingresar la deuda tributaria, señala que *“la infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista también ocultación. (...)”.*

En el presente caso, el interesado presentó las correspondientes declaraciones de los periodos impositivos, pero en ellas no se incluyeron la totalidad de los rendimientos obtenidos. En concreto, se omitieron los rendimientos de capital mobiliario que han sido regularizados en el Acta de conformidad de la cual deriva la sanción que ahora se recurre. Por ello, aunque pretende que no se le aplique el criterio de calificación de la ocultación aduciendo que las operaciones habían sido declaradas, ello no es cierto en lo que a él mismo atañe, pues, si bien tanto los intereses como los bienes cuyo uso se cede estaban contabilizados en las sociedades, no fueron declarados por el recurrente, por lo que, en definitiva, se presentaron declaraciones (de IRPF) en las que se omitieron ingresos, incidiendo por tanto su conducta en el elemento de la ocultación tal y como se define en la Ley General Tributaria.

En definitiva, esta alegación debe ser también desestimada.

Por lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en la referida reclamación económico-administrativa,

ACUERDA

SU ESTIMACIÓN PARCIAL:

- Confirmando la resolución impugnada en lo que afecta a las sanciones impuestas por las infracciones cometidas en los periodos 2008, 2009 y 2010, por resultar ajustadas a Derecho, y
- Estimándola parcialmente en lo que se refiere a la sanción impuesta por la infracción cometida en el período 2007, que deberá modificarse en base a lo expresado en el Fundamento de Derecho Sexto de la presente Resolución.

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