

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073334

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de enero de 2019

Sala 1.^a

R.G. 4253/2016

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. *Presentación fuera de plazo del Modelo 720 y obligación de autoliquidar la ganancia del patrimonio.* La cuestión que se plantea consiste en determinar si resulta ajustado a Derecho el Acuerdo de Liquidación dictado por la Agencia tributaria de Canarias por el IRPF 2012, liquidación que tiene por objeto regularizar la ganancia patrimonial no justificada determinada de acuerdo con lo previsto en el art. 39.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) por el importe de los bienes y derechos de los que era titular la interesada en el extranjero, y sobre los que no cumplió la obligación de declararlos en plazo en el Modelo 720 «Declaración de bienes y derechos en el extranjero» previsto a tal efecto.

El incumplimiento de la referida obligación de información determina que, de acuerdo con lo previsto en el apdo. 2 de la Disp. Adicional Decimoctava de la Ley 58/2003 (LGT), resulte de aplicación un régimen de infracciones y sanciones, que, en el caso de éstas, suponen la exigencia de una multa pecuniaria fija de 5.000 € por cada dato no declarado, con un mínimo de 10.000 €. Las sanciones se atenúan en caso de presentación fuera de plazo de la declaración, en cuyo caso ascienden a 100 € por dato, con un mínimo de 1.500 €. Pero la principal consecuencia de la falta de presentación, o presentación fuera de plazo, de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, es la generación de un nuevo hecho imponible «imprescriptible», previsto en el caso de las personas físicas en el art. 39.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), y consistente en la imputación de una ganancia patrimonial no justificada por el importe de los bienes y derechos en el extranjero, salvo que se acreditara su adquisición con rentas declaradas o en periodos en los que el contribuyente no fuera residente en España. Por tanto, efectivamente la presentación fuera de plazo del Modelo 720 supone la obligación de autoliquidar la ganancia del patrimonio del art. 39.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 31 y 39.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 108 y disp. adic. decimoctava.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 42 bis, 42 ter y 54 bis.

Ley 7/2012 (Intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude), art. 3 y disp. adic. primera.

Constitución Española, art. 31.

Código Civil, art. 1.214.

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

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 Doña **Dx...**, **NIE ...**, y en su nombre y representación Don **Fx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., Santa Cruz de Tenerife, contra el siguiente acto:

- Acuerdo de Resolución de Recurso de Reposición formulado contra Acuerdo de Liquidación derivado de Acta de disconformidad, dictado en fecha 3 de junio de 2016 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Canarias, sede Tenerife, por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicio 2012, cuantía 269.766,71€.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

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

En fecha 14 de junio de 2013 la interesada presentó Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, Modelo 720, correspondiente al ejercicio 2012, consignando bienes por un importe total de 481.353,73€.

El día 19 de marzo de 2015 se le notificó el inicio de un procedimiento de comprobación e investigación relativo al Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicio 2012, con alcance parcial limitado a *“la comprobación de la presentación en plazo del modelo 720 y de las ganancias patrimoniales no justificadas a que se refiere el artículo 39.2 de la LIRPF y a los rendimientos de los concretos bienes y derechos consignados por el contribuyente en el modelo 720 del ejercicio 2012”*, y a la Declaración informativa de Bienes y Derechos en el extranjero (Modelo 720) de 2012. En fecha 20 de noviembre de 2015 se instruyó Acta de disconformidad por el referido concepto y ejercicio, que fue confirmada en todos sus términos por el Acuerdo de liquidación notificado el 6 de abril de 2016. Contra dicho Acuerdo se interpuso Recurso de Reposición, que fue desestimado mediante resolución notificada el 6 de junio de 2016.

La regularización de la Inspección consistió en determinar una ganancia de patrimonio no justificada por importe de 481.353,73€, correspondiente al valor de los bienes de su titularidad existentes en el extranjero, y sobre los que no se había cumplido en 2012 la obligación de declaración en plazo en el Modelo 720. Y todo ello en aplicación de lo previsto en el art. 39.2 de la LIRPF.

En fecha 20/11/2015, y derivada del Acuerdo de liquidación mencionado, fue notificada a la interesada Propuesta de imposición de sanción, en la que la Inspección actuaria consideró la conducta de la reclamante constitutiva, por una parte, de una infracción tributaria muy grave, en concreto la tipificada en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012, por la falta de ingreso de la cuota defraudada derivada de la ganancia de patrimonio del art. 39.2 LGT, con una sanción del 150% sobre dicha cuota. Y por otra, de la infracción tributaria muy grave tipificada en la Disposición Adicional 18ª de la LGT, por la falta de presentación en plazo de la Declaración informativa sobre bienes en el extranjero Modelo 720 correspondiente a 2012, por un importe total de 3.000,00€.

Sin embargo, por Acuerdo de fecha 1 de abril de 2016, por el Inspector Regional Adjunto de Tenerife se resolvió dejar sin efecto la sanción propuesta por la obtención de la ganancia de patrimonio no justificada determinada con arreglo al art. 39.2 LIRPF, al estimar que no podía considerarse culpable la conducta de la interesada. Pero confirmando la sanción por la falta de presentación en plazo del Modelo 720, al entender que en este caso sí podía imputarse una conducta al menos negligente.

Por la parte actora se aceptó la segunda sanción, procediendo a su ingreso en el plazo voluntario previsto para ello.

Segundo:

Contra la resolución del Recurso de Reposición derivado de la liquidación fue interpuesta RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA *per saltum* ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, reclamación que se presentó el día 5 de julio de 2016, realizando al mismo tiempo las correspondientes alegaciones. La reclamación se tramita con número 00/4253/2016.

La interesada manifiesta su total disconformidad con el Acuerdo impugnado, solicitando su anulación por las siguientes argumentaciones que en síntesis se exponen, sin perjuicio de su desarrollo en los Fundamentos de Derecho:

- El saldo bancario que la Inspección imputa como ganancia patrimonial no justificada corresponde a ejercicios anteriores a 2012, siendo su origen la actividad económica desplegada por la contribuyente en los años 70 a 90, por lo que estaría prescrito.

- La única razón por la que se sostiene la existencia de una ganancia patrimonial descansa en un efecto meramente jurídico derivado del automatismo en la aplicación de la normativa que describe los efectos de la presentación extemporánea del modelo 720.

- Existen contradicciones e incoherencias entre el acuerdo de liquidación ahora impugnado y el acuerdo de resolución del expediente sancionador, dado que, habiendo concluido en éste que la ausencia de prueba documental no le es imputable a la obligada tributaria, el mismo efecto habría de tener esas apreciaciones de la Inspección en el acto impugnado. Se invoca al efecto la doctrina de los actos propios y su tutela en el derecho administrativo.

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 resulta ajustado a Derecho el Acuerdo de Liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Canarias, sede Tenerife, por el IRPF 2012. Liquidación que tiene por objeto regularizar la ganancia patrimonial no justificada determinada de acuerdo con lo previsto en el art. 39.2 LIRPF por el importe de los bienes y derechos de los que era titular la interesada en el extranjero, y sobre los que no cumplió la obligación de declararlos en plazo en el Modelo 720 "Declaración de bienes y derechos en el extranjero" previsto a tal efecto.

Tercero:

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de Medidas para la Prevención y Lucha contra el Fraude (en vigor desde 31 octubre 2012), introdujo en la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria (LGT) una Disposición Adicional Decimoctava según la cual los residentes en España deben suministrar a la Administración tributaria información sobre todos los bienes y derechos de que sean titulares en el extranjero, y en concreto, sobre cuentas bancarias; títulos, activos o valores representativos de la participación en el capital de entidades o fondos, y sobre bienes inmuebles.

Esta obligación, que debe cumplirse con los requisitos y límites regulados en los arts. 42.bis, 42.ter y 54.bis del Real Decreto 1065/2007 (Reglamento General de Aplicación de los Tributos, RGAT), se realiza mediante la Declaración informativa **Modelo 720**, cuyo plazo de presentación tiene lugar desde el 1 de enero al 31 de marzo de cada año respecto a los bienes del ejercicio anterior (salvo en 2012, en el que el plazo fue de 1 de febrero a 30 de abril de 2013).

El incumplimiento de la referida obligación de información determina que, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 de la D. AD. 18ª de la LGT, resulte de aplicación un régimen de infracciones y sanciones, que, en el caso de éstas, suponen la exigencia de una multa pecuniaria fija de 5.000€ por cada dato no declarado, con un mínimo de 10.000€. Las sanciones se atenúan en caso de presentación fuera de plazo de la declaración, en cuyo caso ascienden a 100€ por dato, con un mínimo de 1.500€.

Pero la principal consecuencia de la falta de presentación, o presentación fuera de plazo, de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, es la generación de un nuevo hecho imponible "imprescriptible", previsto en el caso de las personas físicas en el artículo **39.2 de la LIRPF**, y consistente en la imputación de una ganancia patrimonial no justificada por el importe de los bienes y derechos en el extranjero, salvo que se acreditara su adquisición con rentas declaradas o en períodos en los que el contribuyente no fuera residente en España. En concreto, el art. 39.2 LIRPF, en su redacción vigente desde 31/10/2012, establece:

“2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimooctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto.”

Pero, además, esta ganancia patrimonial imputada con arreglo al art. 39.2 LIRPF determina la comisión de una infracción tributaria muy grave, sancionable con multa pecuniaria proporcional del 150% de la cuota íntegra resultante en el IRPF correspondiente a dicha ganancia patrimonial. Así lo establece la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012, que regula el régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas:

“La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

La sanción establecida en esta disposición adicional será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas reguladas en los artículos 191 a 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En estos supuestos resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

Cuarto:

Vista la normativa aplicable, para resolver la cuestión relativa a la liquidación como ganancia patrimonial del valor de los bienes en el extranjero no declarados en plazo en el Modelo 720, los hechos a considerar son los siguientes:

1º. Dª **Dx...** procedió, en fecha 14 de junio de 2013, a la presentación de la Declaración Informativa sobre Bienes y Derechos en el extranjero, Modelo 720, correspondiente al ejercicio 2012. La referida Declaración se presentaba fuera de plazo, ya que éste había finalizado para aquel ejercicio el día 30 de abril de 2013.

En la Declaración se hacían constar bienes en el extranjero por importe total de 481.353,73€, consistentes en una cuenta de valores en Suiza con distintos productos, más otra cuenta y valores en una entidad bancaria de Alemania. El saldo de la cuenta de valores de Suiza, por un importe total de 385.980€ a 30/11/2013, fue transferido en esa fecha a España, a una cuenta del **Banco W** de titularidad de la interesada.

2º. En el curso del procedimiento inspector llevado a cabo con la Sra. **Dx...** la Inspección le requirió justificación documental de que los bienes de que era titular en 2012 y que fueron declarados en el Modelo 720, habían sido adquiridos con cargo a rentas declaradas, u obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no hubiese sido sujeto pasivo del IRPF.

Así, se manifestó por el representante de la interesada que la Sra. **Dx...** había desarrollado entre 1977 y 1996 una actividad comercial regentando una boutique internacional de ropa de importación en ... de ..., en un local adquirido el 23 de mayo de 1977, situado en el edificio ... Para poner en marcha su actividad, aparte de una

cantidad obtenida a raíz de su divorcio, precisó en su día de un préstamo del **Banco Q** que durante años fue amortizando y del cual no guardó documentación.

Esta actividad comercial cesó en 1996, cuando cerró su tienda al público, no generando más ingresos por actividades comerciales o profesionales desde dicho año, y procediendo a la venta del local comercial el 6 de noviembre de 1998 por 13.000.000 pesetas (78.131,57€).

En cuanto a sus fondos en el extranjero, se manifestó que la cuenta en Alemania recibía los ingresos de su pensión alemana de jubilación, y la de la entidad **Z** en Suiza servía para administrar los fondos que se habían ingresado durante su actividad comercial, sin que tras el cierre de su negocio se ingresara dinero nuevo. Se aportó al efecto un estadillo de su situación patrimonial de los valores y demás productos en Suiza, en el que constaba que a 31/12/1999 el saldo era de 663.151€, habiéndose reducido a 385.980€ a 30/11/2013, debido a la utilización de dichos fondos para sus gastos necesarios en todos esos años.

Por último, se señaló que no había sido posible obtener otra documentación adicional sobre la actividad realizada en esa época, dado que la asesoría de ... a través de la cual se llevaban sus asuntos y hacían los trámites oficiales ya no existía.

3º. La Inspección, en aplicación del art. 39.2 LIRPF, procedió a regularizar la situación tributaria del recurrente, imputando como ganancia de patrimonio no justificada el importe de los bienes sitos en el extranjero (481.353,73€) declarados fuera de plazo en el Modelo 720. El acto de liquidación ahora recurrido confirmó la propuesta de la Inspección.

En concreto, el art. 39.2 de la LIRPF, introducido por el art. 3 Dos de la Ley 7/2012 LPFF, establece:

“2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto.”

La regularización de la Inspección se basó en la aplicación de la presunción contenida en el artículo 39.2 de la LIRPF, dado que la sola presentación voluntaria y extemporánea del modelo 720 no determina que se excluya la aplicación de la ganancia patrimonial no justificada regulada en dicho artículo. Así, una vez producido el supuesto de hecho previsto en la norma -incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero-, la Administración no tiene que probar que la tenencia, declaración o adquisición de los bienes descubiertos no corresponde con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente. Se produce una inversión de la carga de la prueba respecto al supuesto general de ganancias de patrimonio no justificadas, dado que la única posibilidad por parte del contribuyente de que los activos descubiertos no se consideren ganancias no justificadas consiste en acreditar que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

Y por parte de la Inspección se consideró que el efectivo desarrollo de una actividad económica años atrás -que no se discutía- no servía para colmar el deber de prueba que recaía sobre la interesada, pues la justificación debería haber alcanzado cuando menos la conexión de dicha actividad con el patrimonio en el extranjero. Y entendía que dicha conexión no se había probado mínimamente al no aportarse soportes documentales (tales como movimientos de sus cuentas entre España y Alemania y Suiza) y existir indicios en sentido contrario (básicamente las características del negocio desarrollado, en tanto que no parecía plausible que una boutique de ropa, negocio desarrollado en un local de 31 m², generara un beneficio tan importante como para financiar el patrimonio existente en el extranjero).

En consecuencia, se consideró que no se habían aportado documentos suficientes para enervar la presunción legal de ganancia de patrimonio no justificada, por lo que se practicó la correspondiente regularización.

Sin embargo, y en lo que se refiere a la sanción, se entendió que, dado que se había ofrecido una explicación razonable (aunque considerada poco verosímil) del origen del patrimonio en el extranjero -la existencia de una previa actividad económica- y debido a la avanzada edad de la contribuyente (nacida en 1926) y a que el

cese de la actividad había tenido lugar muchos años antes, no había quedado acreditada su culpabilidad, por lo que procedió a su anulación. Lo que por parte de la Inspección se entendió que no era contradictorio con el mantenimiento de la regularización, puesto que ésta devenía del incumplimiento de la norma, y para la imposición de sanción se había realizado un necesario juicio sobre la culpabilidad.

Quinto:

Llegados a este punto la cuestión se centra en determinar si la Sra. **Dx...**, de nacionalidad alemana pero residente en España, y que presentó fuera de plazo la Declaración de bienes y derechos en el extranjero de 2012, debía asumir las consecuencias de tal hecho, en particular la consideración como ganancia de patrimonio no justificada del valor de los bienes de los que era titular en el extranjero, siempre y cuando no justificara su adquisición con rentas previamente declaradas o en períodos en que no era residente en España, y con independencia de que dicha adquisición hubiera tenido lugar en períodos ya prescritos desde el punto de vista tributario.

Como se indica en la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012 de 29 octubre, la globalización de la actividad económica y la necesidad de obtener información sobre bienes y derechos situados en el extranjero para una adecuada lucha contra el fraude fiscal, son las razones que determinan el establecimiento de una obligación específica de información sobre aquellos bienes, la cual viene plenamente justificada por el hecho de que no existen suficientes mecanismos de intercambio de información que permitan el conocimiento de todos los bienes y fuentes de rentas de que puedan disponer los residentes en España. Pensemos así que, aunque sí pueden haber sido suscritos acuerdos de intercambio de información con determinados países, o existan cláusulas de intercambio contenidas en los convenios para evitar la doble imposición, no será siempre el caso, en especial con los Estados que tienen la consideración de paraísos fiscales.

A priori, el legislador español no está realizando una presunción generalizada de existencia de fraude fiscal por la mera tenencia de bienes en el extranjero, pero sí considera que con los mecanismos habituales de información le resulta imposible conocer todas las fuentes de renta de los contribuyentes. Y para asegurarse de que se cumple el principio del art. 31 de la Constitución Española de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, establece la obligación informativa cuestionada por el recurrente. Que hay que resaltar que no es, en principio, más que eso: una declaración informativa de los bienes y derechos que se poseen en el extranjero, sin mayores consecuencias si éstos han sido adquiridos con rentas declaradas y no se ha realizado ningún comportamiento elusivo.

Pues bien, la sola presentación extemporánea y voluntaria del modelo 720 no implica la exoneración de lo establecido en el artículo 39.2 LIRPF, cuyo presupuesto de hecho es que “no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información”. Por ello, la regularización por la Administración tributaria de esas ganancias patrimoniales no justificadas o de la presunción de renta establecida “en todo caso” por ese artículo produce normalmente una deuda tributaria que debe ser liquidada.

Lo anterior resulta coherente con la naturaleza de ambas obligaciones tributarias. La declaración informativa tiene un puro carácter formal, mientras que el IRPF tiene una naturaleza material y sustantiva. Se trata, pues, de obligaciones diferentes y que determinan conductas infractoras distintas, aunque relacionadas entre sí, dado que la ganancia no justificada o la renta presunta toma como presupuesto de hecho la falta de presentación en plazo de la declaración informativa. Ello supone que la presentación extemporánea de la declaración informativa no evita el incumplimiento de la obligación material. E incluso, tampoco puede determinar la exclusión de la sanción que gira sobre la obligación tributaria material principal –siempre que se justifique la culpabilidad del supuesto infractor-.

Por ello, la regularización voluntaria de la situación tributaria requiere no sólo la regularización extemporánea de la declaración informativa, sino también la regularización de las obligaciones materiales que son consecuencia directa del incumplimiento formal. Y ésta pasa por la imputación de una ganancia de patrimonio no justificada por el valor de los bienes en el extranjero sobre los que no se hubiera cumplido la obligación de declaración, cualquiera que fuera su fecha de adquisición.

En efecto, el art. 39.2 LIRPF exige la imputación al período más antiguo de los no prescritos del valor de tenencia o adquisición de todos los bienes y derechos respecto de los que no se hubiera informado a la Administración tributaria española, sin distinguir a estos efectos que dicha adquisición hubiera tenido lugar con rentas generadas en períodos ya prescritos desde el punto de vista tributario. Es una grave consecuencia

establecida por el legislador respecto al incumplimiento de una obligación que considera esencial para los fines de lucha contra el fraude fiscal, de ahí su legitimación. En este sentido, hay que recalcar que la deuda tributaria correspondiente a las ganancias no justificadas de patrimonio prescribe conforme a las reglas generales siempre que se presente la Declaración del 720 en plazo. La finalidad de la norma es evitar que el contribuyente pueda ganar la prescripción respecto de una deuda tributaria relacionada con unos bienes y derechos sobre los que la Administración no puede tener conocimiento a través de medios ordinarios, sólo a través del Modelo 720.

Pero, además, esta presunción de renta "imprescriptible" no se aplica de forma absoluta y en todo caso, sino que justamente exime a quien acredite que cumplió debidamente sus obligaciones fiscales, bien porque los referidos bienes fueron adquiridos con rentas declaradas, bien porque su adquisición tuvo lugar cuando el titular no era contribuyente del impuesto español.

Así lo dispone el art. 39.2 LIRPF en su segundo párrafo:

"No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto."

Pues bien, en el presente caso lo primero que hay que poner de manifiesto es que la Sra. **Dx...** presentó voluntariamente y sin requerimiento previo, si bien fuera de plazo, la Declaración Modelo 720 de Bienes y Derechos en el extranjero correspondiente al 2012. La presentación tuvo lugar el día 14 de junio de 2013 (el plazo había terminado el 30 de abril), al tiempo de realizar su declaración por IRPF 2012, en la que hacía constar entre los rendimientos del capital mobiliario los derivados de los valores y demás productos de su titularidad en el extranjero.

Se alega por la parte actora que, aunque no conserva la documentación debido a los años transcurridos desde el cese de la actividad y a su avanzada edad, sus bienes en el extranjero sí fueron adquiridos con las rentas derivadas de dicha actividad, que fueron debidamente declaradas, tributando en el régimen de módulos. Y que desde que cesó en aquélla, su patrimonio ha ido disminuyendo, puesto que no ha obtenido otras rentas adicionales.

No lo entiende así la Inspección, como ya se ha indicado, que considera que no se puede establecer una conexión entre los bienes en el extranjero con la actividad desarrollada en su día en España.

Sin embargo, este Tribunal, ya se adelanta, no puede compartir la regularización practicada. Como la propia Inspección indica en su acuerdo anulando la sanción, los indicios de la actividad y situación de la Sra. **Dx...** le permitieron cuestionar que el origen de los bienes y derechos declarados en el extranjero se hallase en el ejercicio de una actividad económica que habría cesado en 1996, *"pero no permiten excluir categóricamente tal posibilidad"*.

Y, en efecto, no cabe excluir la posibilidad. Según se desprende de los datos del expediente, la Sra. **Dx...**, de nacionalidad alemana, se instala en ..., Tenerife, en 1976, a raíz de su divorcio, y con fondos obtenidos de éste y un préstamo, abre un negocio de ropa (una boutique de ropa internacional en una zona turística) que ejerce desde 1977 a 1996 (al cumplir 70 años y jubilarse).

A pesar de no conservarse documentación, la Inspección sí ha podido acreditar la realidad de tal negocio, e incluso que tributó en régimen de módulos.

Sólo ya con la venta del local en 1997 se obtuvieron 75.000€. Y el hecho de que en España se hubiera acogido al régimen de módulos no significa que las rentas no hubieran tributado, sino que lo hicieron con la normativa aplicable.

Habrá que recordar a estos efectos lo que dispone el art. 31.2.2ª LIRPF sobre las rentas obtenidas en una actividad económica acogida a la Estimación Objetiva por signos, índices o módulos:

"2ª La aplicación del método de estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos métodos".

La cuestión, por tanto, estriba en determinar si el negocio de ropa indicado generó beneficios declarados en esos años suficientes para ser invertidos en valores en el extranjero, teniendo en cuenta que la Sra. **Dx...**, debido a su avanzada edad, a que la asesoría que le llevaba los asuntos desapareció, y a los muchos años

transcurridos, no conservaba los antecedentes y documentación de dicha actividad. A lo que tampoco estaba obligada, en la medida que no se le pudo exigir la previsión de que, con la normativa sobre declaración de bienes y derechos en el extranjero publicada en 2012, podía llegar a ser necesario la conservación de documentación y justificantes sobre la adquisición y titularidad de bienes de períodos muy anteriores.

La parte actora aporta todas las pruebas a su alcance, que no son muchas debido al tiempo transcurrido. Pero sí hay algunos hechos ciertos. Por ejemplo, que se acogió al régimen de Estimación Objetiva en su actividad de comercio al por menor de ropa; que vendió el local de la actividad en 1997 por 75.000€; que su boutique de ropa de importación sí pudo reportarle ganancias, pues entre otros bienes es propietaria de la vivienda en que habita en ...; que su patrimonio en 1999 (año más antiguo del que se tienen datos) era de 663.151€, y que ha venido disminuyendo con el paso de los años, pues no posee otras fuentes de renta y lo utiliza para sus gastos normales. Por otra parte, de ese patrimonio en el extranjero podía ser concedora la Administración tributaria española, dado que, al menos en el IRPF 2012, se declararon los rendimientos de capital mobiliario derivados del mismo. No consta lo declarado en otros años, pero la Inspección pudo regularizar los ejercicios no prescritos si no se hubieran declarado tales rendimientos, y nada se ha hecho en ese sentido.

Por otra parte, y como ya se ha dicho, la interesada sí cumplió con su obligación de presentar la Declaración de bienes y derechos en el extranjero, aunque lo hiciera fuera de plazo, sin requerimiento previo de la Administración. Era una obligación que suponía una novedad en el ordenamiento tributario español, y el primer período al que afectó fue el de 2012, justamente la declaración que se presentó. Cabe presumir que, dada la situación de la contribuyente –jubilada, de avanzada edad y extranjera–, no fuera hasta el momento de la confección de su declaración por el IRPF de 2012 (junio 2013) cuando fuera advertida de la obligación de presentar la Declaración por los bienes en el extranjero, para lo que ya estaba fuera de plazo, y que aun así cumplimentó a pesar de las posibles gravosas consecuencias.

Ya se ha indicado más arriba que la presunción iuris tantum de ganancia de patrimonio no justificada que regula el art. 39.2 LIRPF puede ser enervada si el contribuyente acredita que la titularidad de los bienes o derechos en el extranjero se corresponde con rentas declaradas. Pero que, en este caso, y a diferencia de la presunción de ganancias de patrimonio regulada en el mismo artículo 39 LIRPF en su apartado 1, recae sobre el contribuyente la carga de la prueba de que el patrimonio descubierto (en el extranjero) procede de rentas declaradas, al establecer la norma que aquella presunción del art. 39.2 se aplica “en todo caso”. Hay pues una inversión de la carga de la prueba.

Contiene la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, un artículo en relación con la carga de la prueba. Así, el artículo 105.1 dispone: *“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*. Se trata de una regla legal que, como viene recordando nuestra jurisprudencia, obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, imponiendo a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas, nacidas de los antiguos artículos 1214 y siguientes del Código Civil y hoy recogidas con mayor precisión en el artículo 217.2 y 3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. De esta forma, cada parte debe probar los hechos que le convienen, es decir, aquellos en los que fundamentan sus derechos o en los que basan las obligaciones que se exigen.

Esta regla de distribución de la carga de la prueba entre las partes ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998, 26 de julio de 1999 y 22 de enero de 2000, entre otras) en el sentido de que compete a cada parte la carga de probar sus pretensiones, pero entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de ‘normalidad’, ‘disponibilidad’ y ‘facilidad probatoria’. Además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, viniendo matizada tal afirmación en el apartado 6 de dicho precepto, al establecerse que, *“para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio”*.

Como indica la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de febrero de 2007 (rec 56/2000) en su Fundamento de Derecho 3º:

“Una cosa es que con arreglo al art. 114 LGT (actual art. 105) corresponde al contribuyente la carga de la prueba sobre la petición de devolución de un ingreso indebido, presupuesto del que parte esta Sentencia, y otra muy distinta es que esta norma conduzca a resultados incompatibles con la tutela judicial efectiva de un derecho porque, agotada al máximo la actividad del recurrente en orden a probar lo que le incumbe, no puede reputarse válida la actuación pasiva de una Administración que teniendo la posibilidad de aportar de forma razonable los datos necesarios para concluir si procede hacer efectivo el derecho del recurrente no lo hace, condenando al fracaso la acción ejercitada. No se trata pues de que este tribunal realice una alteración indebida de la carga de la prueba, sino que hace uso de las atribuciones que le confiere el art. 24.1.º CE para proceder a una equitativa redistribución de los esfuerzos probatorios que conduce a la estimación del recurso”.

En el presente caso la parte actora ha aportado todas las pruebas a su alcance para intentar justificar que la titularidad de los bienes que poseía en el extranjero fue adquirida con rentas declaradas, pero no es posible exigirle mayor diligencia ni otorgarle la capacidad de prever las consecuencias de la falta de justificación del nexo de su actividad económica con el patrimonio en el extranjero a 2012. En otro caso, estaríamos ante una *probatio diabólica*, situación que se produce cuando a quien alega un derecho o una situación de la que se deriva una consecuencia jurídica le resulta imposible probar un hecho o extremo concreto, mientras que está en la mano de la otra parte acreditar el extremo contrario al de aquella parte. Esta situación provoca una alteración en la carga probatoria que determina que, al no estar en la mano de quien alega demostrar este hecho por la imposibilidad de hacerlo al depender su respuesta de la parte a quien le efectúa la reclamación, está en el “debe” de ésta el verificarlo.

A la Inspección no le parecen suficientes las pruebas aportadas, ni tampoco los indicios para considerar acreditada la conexión de los bienes en el extranjero con la actividad económica desarrollada en su día. Sin embargo, reconoce que esa actividad existió, que pudo producir rentas, y que tales rentas debieron ser declaradas y cumplidas las correspondientes obligaciones tributarias. Pero lo cierto es que los hechos tuvieron lugar con tantos años de antelación a la fecha de la Declaración 720 que ni la contribuyente puede aportar más datos ni la Administración confirmarlos o rebatirlos.

Debe considerarse, pues, que la reclamante aportó, dadas las circunstancias, prueba indiciaria suficiente. En relación con la prueba de indicios resulta pertinente traer a colación la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 20 de julio de 2010, R.G: 5878/08, que distingue entre medios de prueba directos e indirectos o indiciarios. Se indica en el Fundamento de Derecho Quinto de tal Resolución lo que sigue:

*“QUINTO: En relación con la primera de estas cuestiones, en sede de prueba, una primera gran distinción es la que se establece entre los **medios de prueba directos e indirectos o indiciarios**.*

La prueba directa es el procedimiento probatorio consistente en la contrastación empírica directa del enunciado que se prueba, es decir, en la observación inmediata del hecho al que se refiere el enunciado. Por lo general, el hecho que se pretende probar mediante prueba directa surge espontáneamente, casi podríamos decir que sin mediación alguna ni necesidad de raciocinio, del medio o de la fuente de prueba. Si se dispone de la suficiencia de pruebas directas, debemos admitir que son capaces, por sí solas, de fundar la convicción judicial sobre ese hecho, cuando versan directamente sobre el mismo, por lo que se puede llamar constatación o prueba plena de carácter concluyente.

*La **prueba indirecta** es el procedimiento probatorio que permite llegar al hecho que se prueba a partir de otro u otros, mediante un proceso inferencial.”*

Esta posibilidad de utilizar medios de prueba indiciarios o indirectos es, asimismo, admisible en el ámbito tributario y así se contempla expresamente en el art. 108 LGT:

«Artículo 108. Presunciones en materia tributaria.

1. Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba.

2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano».

Conforme a la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central consagrada en numerosas resoluciones, tal enlace se da cuando concurren los tres requisitos siguientes:

- a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar ésta en un orden lógico, como extremadamente posible.
- b) Precisión o, lo que es lo mismo, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse.
- c) Concordancia entre todos los hechos conocidos, que deben conducir a la misma conclusión

La correcta utilización de estos medios de prueba exige, de acuerdo con una jurisprudencia consolidada: que los hechos base estén acreditados, no pudiendo tratarse de meras sospechas, y que se explicita el razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se llega a la convicción sobre la existencia del hecho que se pretende probar.

La Inspección da por probado el hecho base que da lugar a la presunción de obtención de la ganancia patrimonial del art. 39.2 LIRPF: la presentación extemporánea del Modelo 720 y la falta de justificación documental del origen del patrimonio en cuestión. Pero este Tribunal difiere de esto último: los indicios existentes de obtención de rentas declaradas (ejercicio de una actividad económica que tributó en régimen de módulos durante varios ejercicios, beneficio por la venta del local de dicha actividad, carencia de otras fuentes de renta tras la jubilación y consiguiente disminución de su patrimonio) son verosímiles, y suficientes para acreditar la conexión con la titularidad de bienes en el extranjero.

En consecuencia, se considera cumplido el requisito del art. 39.2 LIRPF, 2º párrafo, en la medida en que existen suficientes indicios para entender acreditado que la titularidad de los bienes que la Sra. **Dx...** tenía en el extranjero en 2012 se correspondía con rentas declaradas. Por lo que no procede la imputación de ganancia patrimonial alguna ni la liquidación practicada.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA

SU ESTIMACIÓN, de acuerdo con lo indicado en los precedentes Fundamentos de Derecho.

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