

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073335

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de enero de 2019

Sala 1.^a

R.G. 290/2015

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 procede la rectificación de la autoliquidación complementaria presentada por el interesado fuera de plazo por el IRPF 2009. Autoliquidación cuyo único objeto -según se manifiesta- es incorporar como ganancia patrimonial, de acuerdo con lo previsto en el art. 39.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), el importe de los bienes y derechos de los que era titular el interesado en el extranjero, y sobre los que indica 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 períodos en los que el contribuyente no fuera residente en España.

En el caso analizado, parece desprenderse del escrito del interesado que el motivo de la presentación de la declaración complementaria por el IRPF 2009 se debe justamente a la aplicación del referido art. 39.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), en la medida en que incorpora una ganancia de patrimonio bajo el concepto de «otras» por importe de 1.045.732,63 €, y menciona que la declaración informativa a que hace referencia la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley 58/2003 (LGT) «no ha sido presentada en tiempo y forma». Pues bien, no puede afirmarse que fuera errónea la declaración como ganancia de patrimonio de la cantidad de 1.045.732,63 €, ni tampoco los rendimientos de capital mobiliario adicionales, lo que excluye su rectificación. La cual tampoco puede ampararse en una supuesta vulneración del ordenamiento jurídico por parte de la normativa reguladora de la obligación de declaración de los bienes y derechos en el extranjero y las consecuencias fiscales en caso de incumplimiento, dado que no ha resultado acreditado que la autoliquidación complementaria por el IRPF 2009 fuera consecuencia directa de una presentación extemporánea de la referida declaración informativa, ni que se hubiera impuesto alguna de las sanciones que aquella normativa contempla. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 39.

Ley 58/2003 (LGT), art. 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), disp. adic. segunda.

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

- Acuerdo de Resolución de Rectificación de Autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicio 2009, dictado por la Administración de la Agencia Tributaria de María de Molina, Madrid, en fecha 11 de noviembre de 2014, cuantía 452.004,12€.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

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

En fecha 10 de abril de 2014 **Don Jx...** presentó una autoliquidación complementaria por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2009, de la que resultó un importe a ingresar de 452.004,12€.

El día 30 de mayo de 2014 solicitó la rectificación de la referida autoliquidación complementaria del IRPF 2009 con devolución de la totalidad del importe ingresado, aduciendo en síntesis que la normativa del art. 39.2 LIRPF, que imputa como ganancias de patrimonio no justificadas el importe de los bienes y derechos situados en el extranjero que no se hubieran declarado en el Modelo 720, aunque hubieran sido adquiridos en períodos prescritos, es contraria al ordenamiento jurídico, y no debía ser aplicada.

Por la Administración de la AEAT de María de Molina (Madrid) se dictó en fecha 11 de noviembre de 2014 Acuerdo de Resolución de Rectificación de Autoliquidación, en el que se desestimaba la solicitud presentada por no estar prescrito el ejercicio 2009 en el momento de presentación de la declaración complementaria.

Segundo:

Notificado el referido Acuerdo el 26/11/2014, el interesado procedió a interponer contra el mismo RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, reclamación que se presentó el día 5 de diciembre de 2014, solicitando al mismo tiempo la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones. La reclamación se tramita con número 00/0290/2015.

Puesto de manifiesto el expediente administrativo, por el interesado se formuló escrito de alegaciones el día 2 de julio de 2015, en el que se solicita se anule y deje sin efecto, por ser contrario a Derecho, el Acuerdo de Resolución de Rectificación de Autoliquidación relativo al IRPF 2009, y se proceda a la devolución de la totalidad del importe ingresado, por las siguientes argumentaciones que en síntesis se exponen:

- Se reiteran los argumentos ya expuestos ante la Administración tributaria, ya que indica que no han sido valorados por ésta.

- Su disconformidad se centra en la consideración de que la normativa que regula las consecuencias de no presentación en plazo de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero es contraria al ordenamiento jurídico. Por lo que debe serle devuelta la cantidad ingresada en la autoliquidación complementaria, la cual es consecuencia de la aplicación de dicha normativa.

- El art. 39.2 LIRPF supone una excepción inaceptable al instituto jurídico de la prescripción, la cual sí es admitida por el legislador al regular las ganancias de patrimonio no justificadas con carácter general (art. 39.1 LIRPF).

- La normativa española sobre la declaración de bienes y derechos en el extranjero ha sido denunciada ante la Comisión Europea, la cual ha propuesto por este motivo un Procedimiento de infracción contra España.

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 procede la rectificación de la autoliquidación complementaria presentada por el interesado fuera de plazo por el IRPF 2009. Autoliquidación cuyo único objeto –según se manifiesta– es incorporar como ganancia patrimonial, de acuerdo con lo previsto en el art. 39.2 LIRPF, el importe de los bienes y derechos de los que era titular el interesado en el extranjero, y sobre los que indica 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:

Los hechos a considerar son los siguientes:

1º. En fecha 10 de abril de 2014, y por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2009, D. **Jx...** presentó una autoliquidación complementaria de la presentada en plazo en junio de 2010 por el mismo concepto y período, de la que resultó un importe a ingresar de 452.004,12€. Hay que hacer constar que, a diferencia de la declaración originaria, en la que se optó por la tributación conjunta con su esposa D^a **Lx...**, en la complementaria se tributó de forma individual, declarando únicamente las rentas del recurrente.

En cuanto a los elementos incorporados como novedad en la declaración complementaria, el principal se hallaba en el importe de 1.045.732,63€ incluido en la casilla 312, “Otras ganancias patrimoniales imputables a 2009 no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales”, a integrar en la Base liquidable general. Además, se incrementaban los rendimientos del capital mobiliario, declarando 8.395,21€ de intereses (frente a 1,34€ en la declaración original), y 140.712,16€ de dividendos (137.804,06€ en la original).

El día 30 de mayo de 2014, y en relación con la autoliquidación complementaria presentada por el IRPF 2009 mencionada, el interesado dirigió escrito a la Administración de la AEAT de María de Molina en Madrid en el que instaba el inicio del procedimiento para la rectificación de la misma, solicitando la devolución de la totalidad del importe ingresado (452.004,12€) aduciendo en síntesis su disconformidad con la normativa contenida en el art. 39.2 LIRPF respecto a las ganancias de patrimonio a integrar en la base imponible como consecuencia de la no presentación en plazo de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero, y realizando consideraciones acerca de la prescripción.

2º. La solicitud de rectificación de autoliquidación presentada determinó el inicio del correspondiente procedimiento de gestión mediante la Propuesta acordada en fecha 17/09/2014 y apertura de plazo para trámite de audiencia. El interesado no hizo uso de su derecho a presentar alegaciones.

Por la Administración de la AEAT se dictó en fecha 11 de noviembre de 2014 Acuerdo de Resolución de Rectificación de Autoliquidación, en el que, tras transcribir los artículos de la Ley General Tributaria relativos a la prescripción, se desestimaba la solicitud presentada en base al siguiente motivo:

“Según la anterior normativa, en el momento de presentar la declaración complementaria IRPF 2009, el 22/04/2014, el mencionado ejercicio no estaba prescrito. El ingreso efectuado mediante la presentación de declaración complementaria debe considerarse por lo tanto procedente”.

3º. En las alegaciones de la reclamación económico-administrativa interpuesta ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el día 05/12/2014 contra el referido acuerdo, el interesado insiste en su

argumentación relativa al instituto jurídico de la prescripción tributaria, y además añade que la Comisión Europea ha emitido un dictamen contrario a la normativa española sobre la declaración de los bienes y derechos en el extranjero y sus consecuencias fiscales.

Cuarto:

Teniendo en cuanto lo anterior, es preciso en primer lugar exponer cuáles son las normas que regulan desde 2012 la obligación de los residentes en territorio español de informar acerca los bienes y derechos sitos en el extranjero de que sean titulares.

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 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."

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..."

Quinto:

Parece desprenderse del escrito del interesado que el motivo de la presentación de la declaración complementaria por el IRPF 2009 se debe justamente a la aplicación del referido art. 39.2 LIRPF, en la medida en que incorpora una ganancia de patrimonio bajo el concepto de "otras" por importe de 1.045.732,63€, y menciona que la declaración informativa a que hace referencia la Disposición Adicional 18ª de la LGT "no ha sido presentada en tiempo y forma".

Ahora bien, este Tribunal carece de medios para acreditar que realmente ese importe declarado como ganancia patrimonial se corresponde con el valor de los bienes de los que el recurrente era titular en el extranjero y respecto de los que no se cumplió la obligación de declararlos en plazo en el Modelo 720.

No consta en el expediente, pues no lo aporta el interesado ni ha sido remitido por la Oficina gestora de la AEAT, el Modelo 720 del ejercicio 2012. Por ello, no es posible saber si han sido declarados en el IRPF todos los bienes que cumplen las condiciones del art. 39.2 LIRPF, o si el interesado es titular de otros bienes en el extranjero adquiridos con rentas ya declaradas o en períodos en los que no era residente en España. Porque la presunción de ganancialidad del art. 39.2 no se aplica siempre y en todo caso, ya que la propia norma contempla excepciones para evitar la consideración como ganancia patrimonial no justificada, a saber:

- Que el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas.
- O bien que acredite que dichos bienes han sido adquiridos con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por el IRPF.

El Sr. Jx... no ha acreditado la procedencia de la ganancia patrimonial que él mismo declaró voluntariamente. Se ignora si realmente procede de bienes o derechos situados en el extranjero o en el territorio nacional, y tampoco ha justificado que la misma proceda de rentas declaradas o, en su caso, de rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no se tuviese la condición de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otra parte, y como ya se ha indicado, se declaran rentas adicionales a la ganancia patrimonial, en concreto rendimientos de capital mobiliario, sobre las que nada se indica ni en la solicitud de rectificación ante la oficina gestora ni en las alegaciones.

Hay que recordar que el art. 108.4 LGT establece que "Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario."

Esta prueba no ha sido aportada: se declara en el IRPF 2009 una ganancia de patrimonio a integrar en la base liquidable general, y unos rendimientos del capital mobiliario, cuyo origen no ha quedado acreditado. Pero es que, además, aun en el caso de que la referida ganancia de patrimonio fuera consecuencia de la aplicación del art. 39.2 LIRPF, y correspondiera al valor de bienes en el extranjero de los que el interesado fuera titular, su imputación no debería realizarse al ejercicio 2009, sino al 2012, tal y como establece la Disposición Adicional Segunda de la Ley 7/2012:

"La imputación regulada en el apartado 2 del artículo 39 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 apartado 6 del artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establecidos por esta Ley, se realizará al periodo impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados".

Por ello, la imputación no se podría atribuir a un período impositivo anterior a la fecha de entrada en vigor de la Ley 7/2012, que es la que modificó el art. 39.2 LIRPF. Y dado que esa Ley entró en vigor el 31 de octubre de 2012, el primer ejercicio al que se podía imputar la ganancia patrimonial era al IRPF del ejercicio 2012, aunque en el momento de la presentación de la declaración complementaria no estuvieran prescritos los ejercicios anteriores.

En consecuencia, no puede afirmarse que fuera errónea la declaración como ganancia de patrimonio de la cantidad de 1.045.732,63€, ni tampoco los rendimientos de capital mobiliario adicionales, lo que excluye su rectificación. La cual tampoco puede ampararse en una supuesta vulneración del ordenamiento jurídico por parte de la normativa reguladora de la obligación de declaración de los bienes y derechos en el extranjero y las consecuencias fiscales en caso de incumplimiento, dado que no ha resultado acreditado que la autoliquidación complementaria por el IRPF 2009 fuera consecuencia directa de una presentación extemporánea de la referida declaración informativa, ni que se hubiera impuesto alguna de las sanciones que aquella normativa contempla.

Hay que añadir, por último, que en parecidos términos se ha pronunciado recientemente la Audiencia Nacional en la Sentencia de 7 de febrero de 2018 (rec. 358/2016), resolviendo el recurso presentado por un contribuyente que tampoco acreditó que la ganancia de patrimonio declarada en la autoliquidación complementaria fuera consecuencia de la falta de presentación en plazo de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero.

Por lo expuesto:

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en la presente reclamación económica administrativa,

ACUERDA

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

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