

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ075555

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

Sentencia 716/2019, de 12 de junio de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 179/2017

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. No se aprecia culpabilidad. Procedimiento de gestión. Obtención de información con carácter general. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Modelo 720.** El interesado alegó en el curso del procedimiento sancionador ausencia del elemento subjetivo del injusto, poniendo de manifiesto el hecho de que la Comisión Europea había abierto a España un expediente por cuanto las sanciones que aquí se tratan, referentes a la presentación del modelo 720, atentan contra el principio de proporcionalidad, y sobre esta cuestión la resolución sancionadora se limita a expresar que la AEAT actúa como mera aplicadora de la norma mientras no sea derogada o resulte su no aplicación y excede de sus funciones entrar a valorar la idoneidad e incluso la constitucionalidad o adecuación de la misma al derecho comunitario, lo que es reiterado literalmente en el acuerdo dictado en reposición. Esta Sala considera que si a la AEAT le consta que efectivamente la Comisión Europea emplazó a España a modificar la legislación reguladora de la declaración de bienes en el extranjero por vulnerar la libre circulación de capitales y entender desproporcionado el régimen sancionador, la motivación específica del elemento subjetivo del injusto, en los términos dichos, hubiera precisado que el acuerdo sancionador o, en su caso la resolución dictada en reposición, hubiera considerado tal alegación, y no haciéndolo así es de apreciar ausencia de la debida motivación del presupuesto de la culpabilidad, por lo que la sanción anulada. [Vid., en el mismo sentido, STSJ de Cataluña, de 20 de mayo de 2019, recurso nº 158/2017 (NFJ074222)].

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 188.3, 198, 199 y disp. adic. decimoctava.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (de Funcionamiento de la Unión Europea), art. 267.

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

**PONENTE:***Doña Margarita Cusco Turell.***TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 179/2017

Partes: Marcelino C/ TEAR

**SENTENCIA**

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

D<sup>a</sup>. MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADO/AS

D. JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA  
D<sup>a</sup> MARGARITA CUSCÓ TURELL

En la ciudad de Barcelona, a doce de junio de dos mil diecinueve .

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 179/2017, interpuesto por Marcelino , representado por el/la Procurador/a D. RICARD SIMO PASCUAL, contra TEAR , representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el/la Ilmo/a. Sr/a. Magistrado/a DOÑA MARGARITA CUSCÓ TURELL, quien expresa el parecer de la SALA.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Por el Procurador de los Tribunales, D. RICARD SIMO PASCUAL actuando en nombre y representación de D. Marcelino se interpone recurso contencioso-administrativo contra la actuación administrativa que se cita en el Fundamento de Derecho Primero mediante escrito registrado en este Tribunal en fecha 31 de marzo de 2017.

#### **Segundo.**

Acordada la incoación de los presentes autos, se les da el cauce procesal previsto por la Ley 29/1998, de esta jurisdicción, habiendo despachado las partes actora y demandada, llegado su momento y por su orden respectivo, los trámites conferidos de demanda y de contestación, en cuyos escritos respectivos, en virtud de los hechos y los fundamentos de derecho que en ellos constan, solicitan respectivamente la anulación de la actuación administrativa objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

#### **Tercero.**

Continuando el proceso su curso por los trámites procesales que aparecen en autos, se señala día y hora para votación y fallo el día 15 de mayo de 2019, lo que tiene lugar en la fecha fijada.

#### **Cuarto.**

En la sustanciación del procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Objeto del recurso**

Por la representación procesal de D. Marcelino se impugna en este pleito la resolución del TEARC de 7 de diciembre de 2016 en virtud de la cual se acuerda:

"1) Desestimar las reclamaciones número NUM000 , NUM001 y NUM002 , confirmando las sanciones impuestas y la exigencia de las reducciones practicadas

2) Declarar el archivo de actuaciones en las reclamaciones nº NUM003 , NUM004 y NUM005 por duplicidad."

Las sanciones se impusieron por la presentación de forma extemporánea la declaración de bienes en el extranjero, Modelo 720 del ejercicio 2012.

### **Segundo. Antecedentes**

Para la adecuada resolución de este asunto conviene tener en cuenta los siguientes antecedentes:

- El 29.4.2014 el recurrente presentó extemporáneamente su declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero (Modelo 720) del ejercicio 2012. El plazo de presentación concluía el 30.4.2013.

- En la anterior declaración informaba de la propiedad de 6 cuentas bancarias, 14 clases de valores y 4 inmuebles por valor declarado de 1.419.941,29 €.

- El 23.9.2015 le fueron incoados expedientes sancionadores que concluyeron mediante tres acuerdos notificados el 4.11.2015, uno por cada clase de bien, cuantificando las sanciones en función de los datos (100 euros cada dato: en inmuebles 1600 euros, en valores 2800 euros y en cuentas 3000 euros), importes reducidos en un 25 % conforme al art 188.3 LGT .

La resolución sancionadora motiva la culpabilidad de la forma siguiente:

" En la omisión de la presentación en plazo de la declaración en que ja incurrido Marcelino se aprecia cuando menos simple negligencia , entendida como omisión del deber de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. La presentación en plazo de la declaración es un deber de cuidado que compete personalmente al citado obligado, quien pudo prever y evitar el resultado dañoso que se produce para la adecuada gestión de los datos contenidos en la declaración con su presentación fuera de plazo.

La situación de extemporaneidad es un claro incumplimiento de la concreta obligación exigida por la normativa reseñada más adelante; en particular, se destaca que la normativa y, en concreto el plazo para presentar la declaración, ha gozado de suficiente publicidad para ser conocido por el interesado.

En primer lugar, a nivel de publicidad de la normativa, el plazo general de declaración (desde el 1 de enero al 31 de marzo) se fijó en el Real Decreto 1558/2012 y para la declaración del ejercicio 2012 el Real Decreto 1715/2012, incluso estableció una ampliación del plazo general (hasta el 30 de abril). En segundo lugar, la Agencia Tributaria ofrece desde el establecimiento de esta obligación información suficiente y puntual sobre la obligación en general, y, en particular, sobre los plazos de presentación en su portal en Internet, tanto en la información que se ofrece sobre cada modelo (específicamente para el modelo 720 se ofrecen recopilaciones de preguntas frecuentes y vídeos explicativos) como en el detalle del calendario del contribuyente.

En consecuencia, a la vista de lo explícita que es la normativa que fija los plazos en esta concreta obligación y de la publicidad efectuada desde la Agencia Tributaria, la falta de presentación en plazo de esta declaración es debida claramente a una falta del mínimo deber de cuidado del obligado a su presentación dentro del plazo reglamentario, obligado que, como se ha razonado, dispuso de suficiente información e incluso de un plazo ampliado específicamente para el ejercicio 2012.

A fin de completar la normativa reseñada al final, se indica que la referente a la obligación, cuantificación de la base de la sanción y plazo se contiene en el R.D. 1065/2007: artículos 42.bis , 42 ter y 54 bis. "

- El 2.12.2015 interpuso recurso de reposición contra las sanciones impuestas, que fueron desestimados mediante actos notificados el 2.6.2016.

- El 12.7.2016 fueron notificados al interesado tres acuerdos de 4.7.2016 por los que se le exigía la reducción practicada debido a la interposición de reclamaciones frente a las sanciones.

-Contra las anteriores resoluciones presentó sendas reclamaciones económico-administrativas alegando: ausencia del elemento subjetivo de culpabilidad; inexistencia de perjuicio económico; la sanción es "claramente punitiva, arbitraria y desproporcionada"; se ha facilitado la información de nuevo en las declaraciones de los

ejercicios 2013 y 2014 y no se ha iniciado procedimiento alguno; existencia de un procedimiento ante la Unión Europea abierto, habiendo de esperarse a su resolución. Además según propuesta de la Inspección no procedería la sanción.

-Las reclamaciones económico-administrativas fueron desestimadas acumulativamente mediante resolución del TEARC de 7 de diciembre de 2016. Resolución que constituye el objeto de este recurso contencioso-administrativo.

### **Tercero. Pretensiones y alegaciones de las partes**

En su demanda la actora solicita que se dicte sentencia por la que se declare nula la resolución recurrida. Fundamenta, en síntesis, sus pretensiones en las alegaciones siguientes: 1) Ausencia del elemento subjetivo de culpabilidad por cuanto las sanciones fueron impuestas por la presentación fuera de plazo de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero (modelo 720) del ejercicio 2012, que fue el primer ejercicio en el que existía esta obligación; por lo que no se trata del incumplimiento de una obligación tributaria ya conocida por el contribuyente "medio" sino de una nueva obligación. El contribuyente sancionado es un extranjero de nacionalidad finlandesa al que razonablemente cabe suponerle un menor conocimiento de la normativa tributaria española. Se trata de un incumplimiento puntual, no reiterado ni sistemático; ni ha existido voluntad de ocultación toda vez que la declaración aunque extemporánea se presentó de forma completa. No ha existido perjuicio para la Hacienda Pública.

La Administración pretende fundamentar la culpabilidad en circunstancias genéricas como que el plazo de presentación de la declaración se fijó en dos Reales decretos o que la Administración tributaria ofrece información sobre los diferentes modelos en su página web; sin tener en cuenta las circunstancias concretas del sujeto sancionado y de la obligación incumplida. 2) Infracción del principio de proporcionalidad dada la desproporción cuantitativa de las sanciones establecidas por la DA 18 LGT y las sanciones impuestas en comparación con multas fijadas para el resto de infracciones por incumplimientos formales en los art 198 y 199 LGT . Y supone un desequilibrio entre la sanción y la finalidad de la norma. Además el TJUE ha determinado que la sanción ha de ser proporcionada a la gravedad de la infracción. Y ha sido la propia Comisión Europea la que ha afirmado que las multas establecidas en la DA 18ª LGT son desproporcionadas a la luz del Derecho comunitario y ha enviado a España un Dictamen motivado solicitando la modificación de sus normas. Considera que si este Tribunal considera que no existe infracción del principio de proporcionalidad porque la Administración se limita a aplicar la sanción legalmente establecida, debería plantear una cuestión de inconstitucionalidad en relación con la DA 18ª LGT por vulneración del principio constitucional de proporcionalidad. 3) Infracción del Derecho comunitario por cuanto la Comisión Europea ha afirmado que las multas establecidas en la DA 18ª LGT son desproporcionadas a la luz del Derecho comunitario y dado que el Derecho de la Unión Europea tiene primacía y efecto directo, procede inaplicar la norma nacional. Se vulnera el Derecho comunitario porque se vulnera el principio de libre circulación de capitales y de libre prestación de servicios. Señala que en el caso que este Tribunal considere que no debe anular las sanciones por dicho motivo, solicita la suspensión del presente procedimiento hasta que finalice el procedimiento iniciado por la Unión Europea contra el Reino de España dado que puede comportar la anulación de la normativa que sirve de fundamento a las sanciones. Propone plantear cuestión prejudicial al TJUE en aplicación del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea , dado que el régimen sancionador de autos no es conforme al TFUE.

La demandada solicita la desestimación del recurso de acuerdo con los fundamentos que constan en las actuaciones y la imposición de las costas procesales a la actora.

### **Cuarto. Sobre la ausencia del elemento subjetivo de la culpabilidad**

La recurrente invoca, como se ha dicho, la ausencia del elemento subjetivo lo que relaciona con la incoación del procedimiento de infracción a España por parte de la Comisión Europea y la falta de proporcionalidad de las sanciones.

Sobre esta misma cuestión nos hemos pronunciado en nuestra Sentencia nº 163/17 de 27 de mayo de 2019 (recurso 163/17 ) que se hace eco de la sentencia numero 572/2019, de 20 de mayo (recurso 158/2017 ), en la que dijimos:

<<Así pues la Administración tributaria hubo de pronunciarse o considerar esta cuestión desde el punto de vista dicho, lo que implica la motivación del presupuesto de la culpabilidad que pudiera haber explicado y sustentado su existencia.

Las SSTs de 3 de junio de 2008, recurso de casación para unificación de doctrina núm.146/2004 , y 27 de junio de 2008 (2), recursos de casación para unificación de doctrina 324/2004 y 396/2004, recuerdan la doctrina del Tribunal Constitucional que señala que el principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad, y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y por ende motive, no solo los hechos constitutivos de la infracción, la participación en tales hechos y las circunstancias que constituyan un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de sanción (entre otras SSTC 76/1990, de 26 de abril ; 14/1997, de 28 de enero , 209/1999, de 29 de noviembre y 33/2000, de 14 de febrero ).

Así la ausencia de motivación específica de la culpabilidad, en el concreto ámbito tributario, determinó que la STC 164/2005, de 20 de junio , llegara a la conclusión de que la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el artículo 79 a) de la Ley General Tributaria , vulneraba el derecho de los recurrentes a la presunción de inocencia.

Lo esencial es, pues, la acreditación de unos hechos que fundamenten un juicio razonable de culpabilidad, y sobre ello se presente una motivación específica.

El presupuesto subjetivo de la culpabilidad está constituido por los elementos cognoscitivos y volitivos que se han producido con ocasión de las circunstancias concurrentes en la comisión de la supuesta comisión del ilícito administrativo; la culpabilidad viene configurada por la relación psicológica de causalidad entre la acción imputable y la infracción de las disposiciones administrativas, y para el reproche es necesario que se acredite que el sujeto pudo haber actuado de manera distinta a como lo hizo, lo que exige valorar las circunstancias fácticas específicas de cada caso, tal como razonaba la STS de 24 de abril de 2007 .

Por último, no hay que olvidar que el Tribunal Constitucional ha admitido la motivación de aquellas resoluciones que pese a mostrar lagunas en la argumentación, permiten inferir el sentido y fundamento de la decisión ( SSTC 2/1992 y 175/1990 ), lo que quiere decir que la prueba de la culpabilidad y su motivación, puede establecerse a través de un juicio de inferencia sustentado en la evidencia de la culpabilidad resultante de los hechos acreditados.

Por su parte la STS de 16 de diciembre de 2014, recurso casación núm. 3611/2013 , FD octavo, y en lo que se refiere a la motivación de la culpabilidad se pronuncia en el siguiente sentido, reproduciendo otras sentencias anteriores:

"En efecto, no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción, sino que (es) preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora".

TERCERO: En el presente caso el interesado alegó en el curso del procedimiento sancionador ausencia del elemento subjetivo del injusto, poniendo de manifiesto el hecho de que la Comisión Europea había abierto a España un expediente por cuanto las sanciones que aquí se trata, referentes a la presentación del modelo 720, atentan contra el principio de proporcionalidad, y sobre esta cuestión la resolución sancionadora se limita a expresar que la AEAT actúa como mera aplicadora de la norma mientras no sea derogada o resulte su no aplicación y excede de sus funciones entrar a valorar la idoneidad e incluso la constitucionalidad o adecuación de la misma al derecho comunitario, lo que es reiterado literalmente en el acuerdo dictado en reposición, considerando esta Sala que si a la AEAT le consta que efectivamente la Comisión Europea emplazó a España a modificar la legislación reguladora de la declaración de bienes en el extranjero por vulnerar la libre circulación de capitales y entender desproporcionado el régimen sancionador, la motivación específica del elemento subjetivo del injusto, en los términos dichos, hubiera precisado que el acuerdo sancionador o, en su caso la resolución dictada en reposición, hubiera considerado tal alegación, y no haciéndolo así es de apreciar ausencia de la debida motivación del presupuesto de la culpabilidad, por lo que el recurso ha de ser estimado y la sanción anulada sin necesidad de otras consideraciones.>>

Es por ello que, en virtud del principio de seguridad jurídica y por razones de coherencia, unidad de criterio e igualdad en la aplicación de la norma, traemos aquí de nuevo sus fundamentos como razón de la decisión de este recurso contencioso-administrativo.

**Cuarto.**

- De conformidad con lo dispuesto en el art. 139 de la LJCA no procede la imposición en costas a la Administración demandada considerando las dudas de Derecho que plantea la cuestión, dada su naturaleza.

**FALLO**

Se estima el recurso contencioso administrativo número 179/2017 interpuesto por Marcelino contra el acto objeto de esta litis, que se anula, así como el acuerdo de imposición de sanción del que trae causa; sin costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes, contra la que cabe interponer recurso de casación en el plazo de treinta días.

Firme la presente librese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevarla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por ésta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/.

**PUBLICACIÓN.-** La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Magistrado ponente. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.