

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075814

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)

Sentencia 1063/2019, de 19 de septiembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 197/2019

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Tramitación. Falta de motivación. Procedimiento de gestión. Obtención de información con carácter general. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Modelo 720. Declaración extemporánea. Régimen sancionador. Ni la Inspección Tributaria en su acuerdo sancionador ni en el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición ni el TEAR en la resolución impugnada han realizado la más mínima consideración acerca de la doctrina jurisprudencial existente sobre el deber de motivar la culpabilidad de la conducta sancionada, pese a la insistente súplica y argumentación en tal sentido planteada por la mercantil. [Vid., en el mismo sentido, STSJ de Castilla y León, de 28 de noviembre de 2018, recurso n.º 144/2018 (NFJ072356)].

Procedimiento. Inicio. La presentación de este modelo 720 es netamente recepticia y desde ese momento la Administración dispone de modo efectivo de todos los elementos para sancionar (plazo y datos). Es precisamente el conocimiento por la Administración, desde el momento mismo de la declaración extemporánea, de todos los elementos que configuran la infracción la «identidad de razón» que justifica la aplicación analógica del art. 209 Ley 58/2003 (LGT), en relación con el plazo preclusivo de tres meses previsto para acuerdos sancionadores que se deriven de previos procedimientos liquidatorios en los que se hayan puesto de manifiesto los elementos que pueden configurar la infracción. Se acoge, pues, la alegación de caducidad del procedimiento sancionador.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 198, 209 y Disp. Adic. 18ª.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 42.bis, 42 ter y 54 bis.

PONENTE:

Don Francisco Javier Pardo Muñoz.

Magistrados:

Don MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA
Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ
Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN

Sala de lo Contencioso-administrativo de

VALLADOLID

Sección Tercera

T.S.J.CASTILLA-LEON CON/ADVALLADOLID

SENTENCIA: 01063/2019

Equipo/usuario: JVA

Modelo: N11600

N.I.G: 47186 33 3 2019 0000186

PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000197 /2019

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D. Gabriel

ABOGADA D.ª CONSUELO MARTORELL GUTIERREZ DEL ALAMO

PROCURADORA D.ª ALICIA MARTIN MISIS

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres. Magistrados:

Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

En Valladolid, a diecinueve de septiembre de dos mil diecinueve.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA Núm. 1063/19

En el recurso contencioso-administrativo núm. 197/19 interpuesto por don Gabriel , representado por la Procuradora Sra. Martín Misis y defendido por la Letrada Sra. Martorell Gutiérrez del Álamo, contra Resolución de 30 de octubre de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 y NUM001), siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, modelo 720 (sanción).

Ha sido ponente el Magistrado don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Mediante escrito de fecha 14 de febrero de 2019 don Gabriel interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 30 de octubre de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 y NUM001 en su día presentadas

frente a los Acuerdos de imposición de sanción y exigencia de la reducción aplicada a dicha sanción adoptados ambos por la Dependencia de Gestión Tributaria, siendo el importe de la multa impuesta de 1.500 euros.

Segundo.

Por interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 27 de marzo de 2019 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia por la que se se revoque la resolución impugnada, dejándola sin efecto, y se declare que no procede la imposición de sanción alguna en este caso por la presentación extemporánea del modelo 720 del ejercicio 2012 y, en consecuencia, se anule la liquidación practicada, interesando asimismo se condene expresamente a la parte demandada al pago de las costas.

Tercero.

Una vez se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, mediante escrito de fecha 24 de mayo de 2019 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

Cuarto.

Contestada la demanda se fijó la cuantía del recurso en 1.500 €, no recibándose el proceso a prueba al no haberse solicitado, presentando las partes sus respectivos escritos de conclusiones, y quedando las actuaciones en fecha 9 de julio de 2019 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el día 13 de septiembre de 2019.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso- administrativa (en adelante, LJCA).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Resolución impugnada y pretensiones de las partes.

Es objeto del presente recurso la Resolución de 30 de octubre de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 y NUM001 en su día presentadas por don Gabriel frente a los Acuerdos de imposición de sanción y exigencia de la reducción aplicada a dicha sanción adoptados ambos por la Dependencia de Gestión Tributaria, siendo el importe de la multa impuesta de 1.500 euros.

La resolución impugnada desestimó las reclamaciones económico-administrativas por entender, en esencia, que es cuestión pacífica que el interesado estaba obligado a presentar la Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720) y que lo hizo el 31 de mayo de 2013, esto es, fuera del plazo establecido, que había finalizado el día 30 de abril anterior, aunque sin mediar requerimiento de la Administración, produciéndose así el tipo objetivo de la infracción tipificada en el apartado 2 de la Disposición Adicional Decimoctava de la LGT; que en cuanto al elemento subjetivo se comparte el criterio de la oficina gestora de considerar que el reclamante cometió la infracción tributaria que se le imputa, sin que pueda apreciarse la concurrencia de alguna causa excluyente de la culpabilidad, y por tanto que su conducta era acreedora de la correspondiente sanción tributaria, habiéndose limitado respecto a la cuantificación a imponer la sanción prevista en la normativa, por lo que no cabe apreciar infracción alguna del principio de proporcionalidad.

Don Gabriel, ciudadano inglés, alega en la demanda iniciación tardía del procedimiento sancionador el 16 de noviembre de 2015 al haber transcurrido más de tres meses ex artículo 209 LGT desde que en fecha 31 de mayo de 2013 presentó fuera de plazo la declaración informativa, citando la Sentencia de esta Sala de 28 de

noviembre de 2018; que el acuerdo sancionador adolece de falta de motivación; y que no concurre culpabilidad en su actuación al ser palmario que se ha producido un error invencible -al desconocer el idioma español y la normativa fiscal española-, siendo además desproporcionado el importe de la sanción, que le supone más de un mes de pensión.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda alegando que el recurrente no niega la extemporaneidad de la presentación de la liquidación, y que debe rechazarse su alegación de que desconoce el idioma español y la normativa fiscal española porque con una mínima diligencia por su parte, al igual que presentó la declaración fuera de plazo, podría haberla presentado dentro del plazo máximo; que hay culpabilidad por falta de diligencia y no concurre ningún tipo de error invencible, pues si algo hay que un ciudadano europeo, como el actor, puede entender perfectamente, es la finalización de un plazo, esto es, la cadencia de una fecha explicitada en la norma, siendo el legislador a través de la ley el que establece unos plazos para la presentación de autoliquidaciones y declaraciones, y la ley de obligado cumplimiento para todos los obligados tributarios, así como es el legislador el que ha considerado el incumplimiento de dicha obligación como de la relevancia suficiente como para tipificar como infracción tributaria el mismo, como en el presente caso en el art. 198 LGT; que la resolución está suficientemente motivada en sus propios términos; que se aprecia en el presente procedimiento judicial que la parte actora ha añadido un motivo de impugnación respecto a la reclamación económico administrativa, con manifiesta desviación procesal y sin haber agotado la vía administrativa previa respecto de tal pretensión anulatoria y así se comprueba que no adujo y, consintió con ello, la anulabilidad por caducidad de la acción sancionador, no efectuando la más mínima mención al transcurso del plazo de tres meses que ahora invoca extemporáneamente, por lo que evidentemente la resolución del TEAR es conforme a Derecho, pues no tuvo ocasión de valorar tal alegación de anulabilidad; que, en todo caso, no concurre la confianza legítima que esa Sala aduce en su reciente Sentencia de 28 de noviembre de 2018 (PO 144/2018), por una parte porque la declaración extemporánea del modelo 720 se remitió directamente por los abogados del actor, por lo que ya estos debieron entonces informar a su cliente que tal declaración se estaba presentando con un mes de retraso, y, por otra parte, porque el plazo del cómputo de los tres meses el "dies a quo" no puede fijarse el día de la fecha de una declaración extemporánea, porque el infractor de la formalidad no puede disponer de los tiempos de funcionamiento de la administración tributaria (transcurrido el plazo legal de presentación la administración tributaria puede legítimamente estar destinando sus efectivos a otras comprobaciones, de ahí precisamente la importancia de cumplir las obligaciones formales y los plazos) y porque el envío de una declaración por vía telemática no supone ni puede suponer una presunción de directo conocimiento de su contenido y corrección por parte de un ente como la AEAT que recibe un volumen inmenso de comunicaciones y declaraciones telemáticas, una cosa es su recepción informática en las bases de datos y otro la exigibilidad de su análisis en el breve plazo de 3 meses, cuando tal recepción no presupone el inicio de un procedimiento administrativo; y que la propia Sala en el precedente citado valora expresamente que en aquél caso se tardara en iniciar el procedimiento sancionador 2 años, pero es que en el caso que nos ocupa se tardan sólo 6 meses, no surgió la confianza legítima de quien debidamente asesorado supo perfectamente de la extemporaneidad de su declaración y no parece que concurra la " identidad de razón" necesaria para aplicación analógica del art. 209 de la Ley General Tributaria cuando se refiere a procedimientos liquidatorios que per se requieren el análisis y comprobación de las declaraciones tributarias con las presentaciones de Declaraciones como la del Modelo 720.

Segundo. *Sobre la imposibilidad de iniciar procedimiento sancionador transcurridos tres meses desde los hechos ocurridos: concurrencia. Estimación del motivo.*

En el presente caso no se discute, y así consta en el Acuerdo sancionador de 18 de abril de 2016, que el hoy recurrente presentó en fecha 31 de mayo de 2013 la "Declaración Informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, Modelo 720, correspondiente al ejercicio 2012, habiendo vencido el plazo el 30 de abril de 2013", es decir, un mes antes. También consta que mediante escrito de fecha 6 de noviembre de 2015 se le notificó la iniciación del procedimiento sancionador como consecuencia de la posibilidad de que hubiera cometido infracción tributaria de las clasificadas como muy graves por no haber cumplido en el plazo establecido por la normativa la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, siendo el número de bienes o derechos de este tipo de obligación 5; los datos/conjuntos de datos por cada bien o derecho 2; y el número total de datos/ conjuntos de datos 10.

Asimismo, en el apartado de motivación y otras consideraciones se hace constar lo siguiente: "En la omisión de la presentación en plazo de la declaración en que ha incurrido Gabriel, 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 publicado en el B.O.E. de 24 de noviembre de 2012 (por el cual se modificó el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007) y para la declaración del ejercicio 2012 el Real Decreto 1715/2012, publicado en el B.O.E. de 29 de diciembre de 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 videos explicativos) como en el detalle del calendario del contribuyente.

Adicionalmente, es de destacar que coincidiendo con la entrada en vigor de esta obligación (comienzos del año 2013) la Agencia Tributaria participó en numerosas charlas organizadas por profesionales del ámbito tributario con la finalidad de dar la mayor publicidad acerca de los diversos detalles de la misma. En consecuencia, a la vista de lo explícito 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 ej. 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 Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección de los tributos y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos tributarios (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, B.O.E. de 5 de septiembre de 2007): artículos 42.bis, 42 ter y 54bis...

La AEAT actúa como mera aplicadora de la norma y excede de las funciones de este organismo entrar a valorar la idoneidad o incluso la constitucionalidad o adecuación al derecho comunitario de la misma.

En el presente caso se produce una sanción al incumplimiento de una obligación formal que la norma ha previsto para todos aquellos que ostentan titularidad sobre determinados bienes o derechos situados en el extranjero, cualesquiera que hayan sido los medios de obtención de dichos bienes o derechos.

La forma de cálculo de las sanciones es la que ha establecido el legislador y los obligados a presentar la declaración son también los previstos por el legislador.

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..."

Por otro lado, en el Acuerdo de inicio del expediente sancionador se hacía constar lo siguiente: "Como consecuencia de los hechos indicados a continuación, podría haber cometido una infracción tributaria de las calificadas como muy graves, según se detalla posteriormente.

La apertura del expediente sancionador no implica necesariamente que finalice con imposición de sanción ya que para determinar si tales hechos son efectivamente constitutivos de dicha infracción habrá que estar a lo que resulte del desarrollo de este procedimiento.

Al disponer de todos los elementos que permiten formular la propuesta de imposición de sanción, se incorpora la misma al presente acuerdo".

Así las cosas, el recurso ha de correr suerte estimatoria; esta Sala ya ha tenido ocasión de enjuiciar un caso similar en la Sentencia de 28 de noviembre de 2018, recurso 144/2018 -citada en la demanda-, también en relación con un supuesto de presentación fuera de plazo del Modelo 720; en concreto, la declaración informativa

se presentó en ese caso el 5 de agosto de 2013, consignando un total de 58 datos, siendo la fecha límite la ya dicha de 30 de abril de 2013, y habiéndose notificado el inicio del procedimiento el 20 de junio de 2015.

En esa sentencia dijimos lo siguiente: " Finalmente y a mayor abundamiento, se constata que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ha iniciado el procedimiento sancionador casi dos años después de la comunicación tardía de datos, cuando tenía un absoluto conocimiento del ilícito cometido desde el instante justo de la comunicación tardía. Sobre este extremo esta Sala tiene declarado en su STSJ núm. 330/2017, de 17.03.2017 (PO 281/2016) que "... CUARTO.- Sobre la imposibilidad de iniciar procedimiento sancionador transcurridos tres meses desde los hechos ocurridos..."

El art. 209 de la LGT dispone, en la redacción aplicable a los presentes hechos, y acerca de la iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria que "1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.

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.

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto." (este último párrafo en vigor desde el 31/10/2012).

Pues bien; en la interpretación de este artículo se han de realizar diferentes consideraciones.

I.- La primera de ellas es que su campo de aplicación es singularmente amplio, comenzando su definición por la propia literalidad del precepto, que abarca a todos 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. Tras el 30.10.2012, de nuevo su campo de aplicación se ha incrementado. Habrá de estarse entonces al caso concreto para revisar la procedencia de su aplicación.

II.- No es una discusión sobre la procedencia o improcedencia de reconocer un determinado beneficio fiscal, de evidente interpretación restrictiva sino sobre la correcta (tempestiva) incoación de un procedimiento sancionador, bajo sanción procesal de perención. En este campo, no está entonces prohibida una interpretación analógica a favor del sancionado.

III.- No procede tampoco una extensión indiscriminada del citado plazo pues se llegaría al absurdo de la inutilidad del plazo cuatrienal de prescripción de las infracciones tributarias (art. 189.2 LGT), riesgo ya advertido por la SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 16 Feb. 2012, Rec. 121/2009 .

IV.- No son supuestos equiparables, por ejemplo, el dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria (art. 191.1 LGT) o la obtención indebida de devoluciones derivadas (art. 193/1 LGT) con el mero incumplimiento de un requerimiento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, con el incumplimiento tardío o su desatención. Y no lo son porque plantean diferentes hipótesis fácticas de aplicación de ese art. 209.1 LGT de cara a, por ejemplo, la determinación del día inicial del cómputo del plazo trimestral (la SAN citada refería "no hay, por definición, ni liquidación ni resolución final de procedimiento alguno a partir del cual contar los tres meses para el acaecimiento de la caducidad").

V.- La mayor parte de los pronunciamientos jurisprudenciales se refieren a la inútil invocación del artículo 209 de la LGT ante inicios de procedimientos sancionadores con anterioridad a la práctica de la liquidación por la administración tributaria, siendo la decisión de los tribunales, en este sentido, favorable a tal proceder administrativo.

VI.- Por lo tanto, en la absoluta necesidad de concretar los supuestos fácticos a los que aplicar el plazo trimestral de perención previsto en el art. 209.1 LGT , ha de advertir la Sala que nuestra STSJ, Castilla y León (Valladolid) Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 3ª, S 7-10-2011, nº 2228/2011, rec. 211/2007 , insistentemente invocada por la defensa de la mercantil hoy recurrente, y conscientemente desoída por la administración demandada, se refería a un requerimiento de presentación del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo, de determinadas actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta, relativa al ejercicio 2004, cumplimentado posteriormente, por lo que se consideró de aplicación el plazo trimestral de caducidad. Lo hizo con

invocación de la SAN de 15 de junio de 2009 , dictada en un supuesto de requerimiento de obtención de información con trascendencia tributaria relativo a operaciones comerciales, económicas y/o financieras acordado por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, y reproduciendo otra de 6 de octubre de 2008, bajo el argumento de que "El plazo máximo de apertura del procedimiento sancionador -ex artículo 209.2 LGT - es de tres meses desde que se hubiera notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, quedando generalizado este plazo (no sólo para las actuaciones de la Inspección) en pro de la seguridad jurídica del contribuyente tras la realización de actuaciones administrativas que pueden haber puesto de manifiesto hechos presuntamente constitutivos de infracción. La naturaleza del mandato legal es de un plazo de caducidad del ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración tributaria. ...". Cita esta sentencia otras tales como la STSJ de Canarias (sede Las Palmas) de 30 de octubre de 2009 , STSJ de Andalucía, Sección cuarta, de 7 de marzo de 2008, optando finalmente por decantarse por lo que se calificó una "interpretación amplia" del artículo 209 de la LGT , advirtiendo que las actuaciones y procedimientos de comprobación de obligaciones formales están concebidos por el Real Decreto 1065/2007, de 27 julio, como procedimientos de gestión tributaria. Concluye el razonamiento del siguiente modo "Considerando la LGT todas estas actuaciones como correspondientes a la gestión tributaria, y calificando el Capítulo II del Título IV del propio Reglamento a todas estas actuaciones como "procedimientos de gestión tributaria", esta Sala no alcanza a apreciar la razón por la que el plazo preclusivo del artículo 209.2 LGT no sea aplicable a las actuaciones o procedimientos dirigidos al control de las obligaciones formales -haciéndolas de peor condición- las cuales concluyen, por cumplimiento del requerimiento del obligado tributario, sin resolución expresa ni liquidación, y ello mientras tales actuaciones tengan la misma virtualidad que los de verificación de datos o comprobación en orden a la eventual incoación de un ulterior procedimiento sancionador, máxime cuando, por ejemplo, el procedimiento de verificación de datos a que se refiere el artículo 209.2 LGT puede concluir sin liquidación o resolución, estableciendo en este sentido el artículo 133 que "1. El procedimiento de verificación de datos terminará de alguna de las siguientes formas...c) Por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario", y más en general el artículo 100 al señalar que "1. Pondrá fin a los procedimientos tributarios... el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento o cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario". Es incuestionable que en el presente caso el procedimiento ha concluido por cumplimiento de la obligación objeto de requerimiento, el cual a su vez constituye una de las formas de iniciación del procedimiento de verificación de datos ex artículo 132 LGT ("1. El procedimiento de verificación de datos se podrá iniciar mediante requerimiento de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación..."). Por todo ello, y dado que el recurrente cumplió el requerimiento en fecha 8 de abril de 2005, momento en el que la Administración tuvo ya en su poder todos los elementos determinantes de la eventual infracción tributaria, es claro que cuando se le notificó en fecha 9 de noviembre de 2005 el acuerdo de iniciación del expediente sancionador habían transcurrido los tres meses fijados en el citado artículo 209.2 LGT , lo que conlleva la anulación de la resolución recurrida y los acuerdos de imposición de los que trae causa".

Por lo tanto, nuestra STSJ invocada no coincide con lo que ahora se revisa; que es un cumplimiento tardío de un deber formal, hecho sin requerimiento previo.

Ahora bien; exista o no identidad de razón entre el caso hoy analizado y la STSJ invocada por la defensa de la mercantil hoy recurrente, es lo cierto que ni la Inspección Tributaria en su acuerdo sancionador, ni en el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición ni el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León en la resolución hoy impugnada han realizado la más mínima consideración acerca de la doctrina jurisprudencial existente al respecto, pese a la insistente súplica y argumentación en tal sentido planteada por la mercantil recurrente. Más aún, se refleja como alegación, pero no se responde a la misma. Recuérdese que se insiste también citando las STSJ de Madrid, 347/2012, de fecha 12-04-2012 y 450/2012, de fecha 17-05-2012 Sentencia del T.S.J de Andalucía, 2067/2013, de 24-06-2013 (esta sentencia razonaba "La lectura del precepto conduce a la conclusión, en opinión de la Sala, de que el Legislador, por tratarse de materia sancionadora, ha querido poner un límite razonable a la posibilidad de incoar el procedimiento sancionador, tomando, como dies a quo, para el cómputo del plazo de tres meses, el siguiente al de la última notificación de la correspondiente liquidación tributaria girada o de la resolución dictada en el expediente liquidatorio, sin que ello suponga que, en los casos en que por cualquier circunstancia no concurra alguno de tales supuestos, pero sí existan actuaciones de la Administración o del sujeto pasivo de las que se deduzca de forma inequívoca la finalización del expediente liquidatorio instruido, se pueda sostener, como hace el TEARA en su resolución, que el plazo de caducidad que se

examina no se inicia hasta que la Administración Tributaria dicte la correspondiente resolución dando por finalizado el expediente, porque ese no es el espíritu de una norma concebida como una garantía para el administrado y no como una prerrogativa para la Administración sancionadora, que incumpla su deber de dictar resolución dentro de plazo.") y la nº 939/2011 de fecha 20- 06-2011, o la STSJ de Baleares 844/2012, de 05-12-2012.

Este proceder no sólo denota una consciente incongruencia, sino un actuar significadamente irrespetuoso con el derecho constitucional de todo administrado o contribuyente a recibir una actuación servicial y a obtener una resolución administrativa congruente con sus argumentaciones.

VII.- La administración demandada, en su contestación, reproduce la SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 16 Feb. 2012, Rec. 121/2009, que se aparta del criterio fijado por ese mismo tribunal, en la sección séptima (p. ej. SAN 23.03.2009, rec. 1455/99), que concluyó no aplicable la caducidad trimestral contemplada en el artículo 209 de la LGT más allá de los procedimientos sancionadores previstos en su ámbito objetivo ("procedimientos iniciados mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección") y subjetivo ("respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento"). Advirtiendo, además, de la imposibilidad de seguir ese criterio en supuestos de desatención absoluta de requerimientos, donde "no hay, por definición, ni liquidación ni resolución final de procedimiento alguno a partir del cual contar los tres meses para el acaecimiento de la caducidad". Razona esa sentencia que "La norma citada alcanza su pleno sentido y finalidad en el caso de sanciones derivadas de procedimientos de aplicación de los tributos donde se determina una deuda tributaria, una base imponible o, en general, un deber incumplido de carácter económico y que depende de una operación de cuantificación -en general, las tipificadas en los artículos 191 a 199 LGT -, de la cual, a su vez, depende la apreciación sobre si hay incumplimiento de un deber que pueda ser objeto del ejercicio de la potestad sancionadora. En tales casos, está justificada la norma especial para impedir que queden indefinidamente en situación de pendencia las situaciones jurídicas creadas con la resolución o la liquidación correspondiente, finalizadora de los respectivos procedimientos de aplicación de los tributos, en relación con la respuesta sancionadora que es su consecuencia previsible -siempre a salvo los principios propios del ejercicio de esa potestad punitiva, sin que en este caso quepa proceder con automatismo- o, dicho en otras palabras, cuando de la resolución o la liquidación resulten unos hechos que, al margen de los demás requisitos, sean tipificables como infracción".

Sin embargo, pese a las acertadas consideraciones de esta SAN, considera esta Sala, de nuevo, que el supuesto que hoy se revisa es sustancialmente diferente, y por tanto merece diferentes consideraciones, ello al margen de que, posteriormente, con fecha también posterior a esta sentencia, (reforma de 31/10/2012) se han incluido sanciones de naturaleza también formal ("Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto"). Este artículo 186, casualmente se refiere a sanciones por desatención de requerimientos, que fue precisamente el supuesto revisado por la sentencia de la Audiencia Nacional utilizada por la defensa de la administración tributaria para justificar su desobediencia (art. 186.3 "...3. Cuando las autoridades o las personas que ejerzan profesiones oficiales cometan infracciones derivadas de la vulneración de los deberes de colaboración de los arts. 93 y 94 de esta ley y siempre que, en relación con dicho deber, hayan desatendido tres requerimientos según lo previsto en el art. 203 de esta ley , además de la multa pecuniaria que proceda, podrá imponerse como sanción accesoria la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público por un plazo de tres meses").

VIII.- Decimos que el presente supuesto merece un análisis diferente por las peculiaridades fácticas que presenta;

La primera; la propia mercantil recurrente y entonces contribuyente, cumplió con la obligación formal impuesta, siquiera tardíamente.

La segunda; desde ese incumplimiento tardío, la Administración tributaria tenía pleno conocimiento de los hechos. El acuerdo de iniciación y comunicación del trámite de audiencia de expediente sancionador literalmente reflejaba: "Como consecuencia de los hechos indicados a continuación, podría haber cometido una infracción tributaria de las calificadas como leves, según se detalla posteriormente. ...

Al disponer de todos los elementos que permiten formular la propuesta de imposición de sanción, se incorpora la misma al presente acuerdo.

HECHOS Y CLASIFICACIÓN DE LA INFRACCIÓN

El contribuyente tenía la obligación de presentar la declaración de libros registros del Impuesto sobre el valor Añadido, modelo 340, correspondiente al periodo 05/2012. El plazo de presentación venció el día 20/06/2012. La declaración se presentó el día 28/08/2012.

La infracción se califica como leve por el siguiente motivo:

- Así lo establece la Ley General Tributaria expresamente para este incumplimiento.

PROPUESTA DE IMPOSICIÓN DE SANCIÓN

Si como consecuencia del desarrollo del expediente sancionador se confirmara la comisión de la mencionada infracción, la sanción que se le impondría sería la detallada a continuación: Número de datos de la declaración 2185, Sanción mínima por dato 10,00 euros, Sanción resultante 21.850,00 euros, Máximo legal 10.000,00 euros, Reducción del 25%: 2.500,00 euros, Sanción reducida 7.500,00 euros".

Nótese que se trata de una extrapolación automática de los datos contenidos en el propio modelo 340.

Y, además, la presentación de ese modelo 340 es netamente recepticia. Desde ese momento la administración dispone de todos los elementos para sancionar (plazo y datos).

Recodaba la SAN Sección 2ª, Sentencia de 16 Feb. 2012, Rec. 121/2009 la necesidad de respetar una actividad valorativa en los órganos de la administración, mas en el presente caso, tal valoración dista mucho de existir, pues se trata, de una sanción casi automática.

No causa entonces esfuerzo aplicativo la ubicación en ese instante del inicio del cómputo del plazo trimestral. Es un acto, la presentación del modelo 340, recibida telemáticamente por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que por su propia naturaleza permite exigir a la administración tributaria cumplir con el citado plazo trimestral.

La tercera consideración que debe hacerse del presente caso es la valoración de las consecuencias de la actuación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Esta administración, no se olvide, es, como todas las demás, servicial. Ha de actuar en beneficio de los contribuyentes, debe aplicar las normas conforme a las reglas de la buena fe (art. 7 CC , art. 12 LGT).

Si se aplica sin mayores limitaciones el plazo cuatrienal de prescripción de las infracciones (art. 189.2 LGT), la administración demandada podría tolerar incumplimientos tardíos de obligaciones para, al límite del citado plazo, iniciar los oportunos procedimientos sancionadores, lo que en un caso como el presente supondrían al contribuyente unas 48 sanciones tributarias. A juicio de la Sala, si la Agencia Estatal de la Administración Tributaria tolera sin mayores acciones el cumplimiento tardío de un determinado deber, sin iniciar ninguna acción correctora del mismo, y como en el presente caso, deja transcurrir nada menos que dieciocho meses antes de iniciar el procedimiento sancionador, su comportamiento tardío ha generado una evidente confianza en el actuar de la mercantil hoy recurrente, desapareciendo claramente el elemento de la culpabilidad. Esa confianza legítima sin duda aflora cuando, transcurridos esos tres meses desde la comisión de la infracción y teniendo la administración un cumplido y completo conocimiento del hecho (en el caso de declaraciones presentadas tardíamente), no inicia con prontitud y eficacia el oportuno procedimiento sancionador. Confianza traicionada cuando, mucho tiempo después tiene a bien la incoación de éste, sin justificar siquiera mínimamente el por qué de la tardanza.

La cuarta consideración que puede hacerse en el presente caso, de no aplicarse el plazo fijado en el art. 209 LGT , es que ante supuestos de cumplimientos tardíos como es el presente, se situaría en idéntica situación tanto al que no cumple en absoluto ese deber de presentación del modelo 340 como al que lo hace tardíamente. Justo es entonces ubicar en esa presentación el día de inicio del plazo de perención, si, como se dijo, la misma era totalmente completa en aquel momento para el inicio y culminación del procedimiento sancionador.

Consecuentemente, y para el presente supuesto, procede la estimación del recurso".

Las anteriores consideraciones son plenamente aplicables al caso que nos ocupa y suponen la estimación de la demanda, sin que a ello se oponga:

a) El hecho de que el recurrente no alegara dicha caducidad ante la oficina gestora ni ante el TEAR. A este respecto debemos recordar lo dispuesto en el artículo 56 de la LJCA, en cuya virtud " 1. En los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de Derecho y

las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración".

Y en interpretación de este precepto la STS de 26 de mayo de 2011, recurso de casación 5991/2007, señaló lo siguiente: " En cuanto a la desviación procesal con respecto a lo decidido en vía administrativa -distinta de la desviación intraprocesal en que se incurre cuando se altera en el curso del proceso el objeto litigioso delimitado en el escrito de interposición del recurso- debe notarse que aquella se produce cuando en sede jurisdiccional el demandante plantea pretensiones que no formuló en vía administrativa, o cuando la Administración pretende un pronunciamiento distinto y más gravoso que el que ella misma hizo en su resolución. Pues bien, centrándonos en este último supuesto, que es el que se alega, debe notarse que lo aducido por la Administración demandada y asumido por la Sala sentenciadora no altera el signo de la decisión adoptada en su día por el Ayuntamiento, ni la agrava. Lo que resuelve la sentencia al desestimar el recurso contencioso-administrativo es, sencillamente, ratificar la resolución administrativa que denegó la aprobación inicial del Estudio de Detalle, aunque la sentencia respalda su pronunciamiento, eso sí, con unas razones no coincidentes con las que en su día adujo la Administración.

En relación con lo anterior procede recordar algo de lo que expusimos en nuestra sentencia de 25 de marzo de 2011 (casación 1995/07), de cuyo fundamento jurídico segundo reproducimos ahora las siguientes consideraciones:

"(...) Ante todo procede recordar que la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, quiso impulsar y perfeccionar la configuración del proceso contencioso-administrativo como un auténtico juicio entre partes, con la doble finalidad de garantía individual y control del sometimiento de la Administración al derecho (Exposición de Motivos, apartado I, "justificación de la reforma"). Y más adelante, la misma Exposición de Motivos de la Ley (apartado V, "objeto del recurso") señala de forma clara su ambicioso propósito: "(...) Se trata nada menos que de superar la tradicional y restringida concepción del recurso contencioso-administrativo como una revisión judicial de actos administrativos previos, es decir, como un juicio al acto, y de abrir definitivamente las puertas para obtener justicia frente a cualquier comportamiento ilícito de la Administración".

Esos postulados que acabamos de señalar obligan a modular, matizar, y, si es necesario, corregir, anteriores pronunciamientos de esta Sala que reflejen una rígida concepción del carácter revisor de esta jurisdicción. Pero, sin necesidad de invocar a aquella tradicional concepción, que la Ley 29/1998 declara necesario superar, la configuración del proceso contencioso-administrativo como cauce para el control de la legalidad de la actuación de la Administración exige que lo pedido en vía administrativa encuentre la debida correlación con lo que luego se pide en el curso del proceso, pues de otro modo éste no sería un medio para controlar la legalidad de la actuación administrativa. Y si bien es cierto que la vigente Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa admite expresamente que, como sustento de las pretensiones de las partes, en los escritos de demanda y de contestación "... podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración" (artículo 56.1), ello no autoriza a que la parte actora formule en su demanda una pretensión sustancialmente distinta a la planteó en su día ante la Administración.

Pues bien, si esa interpretación, directamente inspirada en la voluntad del legislador declarada en la Exposición de Motivos de la Ley, permite a la parte actora suscitar en el proceso argumentos y cuestiones que no había planteado en vía administrativa, la superación de la tradicional y restringida concepción del recurso contencioso-administrativo como instancia meramente revisora debe igualmente conducir a que, en el debate en plenitud que el proceso ha de suponer, también la Administración pueda respaldar su actuación con razones distintas a las que esgrimió en vía administrativa".

En este caso la pretensión del recurrente ha sido siempre la misma, la anulación de la sanción impuesta, por lo que no cabe apreciar el alegato de desviación procesal sugerido por la Abogacía del Estado.

b) Ni el alegato de inaplicación del plazo de tres meses previsto en el artículo 209 LGT que la Abogacía del Estado fundamenta en que el dies a quo no puede fijarse en el día de la fecha de presentación de una declaración extemporánea pues ello supone que el infractor de la formalidad dispondría de los tiempos de funcionamiento de la Administración tributaria (transcurrido el plazo legal de presentación la Administración puede legítimamente estar destinando sus efectivos a otras comprobaciones, de ahí precisamente la importancia de cumplir las obligaciones formales y los plazos), y porque el envío de una declaración por vía telemática no supone

ni puede suponer una presunción de directo conocimiento de su contenido y corrección por parte de un ente como la AEAT que recibe un volumen inmenso de comunicaciones y declaraciones telemáticas, pues una cosa es su recepción informática en las bases de datos y otra la exigibilidad de su análisis en el breve plazo de 3 meses, cuando tal recepción no presupone el inicio de un procedimiento administrativo.

No podemos compartir, sin embargo, la tesis de que la presentación de una declaración por vía telemática no supone una presunción de "directo conocimiento de su contenido y corrección" por parte de la AEAT habida cuenta el "volumen inmenso de comunicaciones y declaraciones telemáticas" que recibe. Debemos insistir a este respecto que la presentación de ese modelo 720 es netamente recepticia y que desde ese momento la Administración dispone de modo efectivo de todos los elementos para sancionar (plazo y datos), sin que a estos efectos quepa admitir la distinción entre "conocimiento" y "directo conocimiento" que sugiere la Abogacía del Estado, máxime cuando es la propia Administración la que ha optado decididamente por un régimen de presentación y comunicación telemática, no pudiendo en modo alguno recaer sobre el contribuyente las consecuencias potencialmente negativas que para la Administración pudieran derivarse de dicho régimen de comunicaciones.

Es precisamente el conocimiento por la Administración desde el momento mismo de la declaración extemporánea de todos los elementos que configuran la infracción la "identidad de razón" que justifica la aplicación analógica del art. 209 de la Ley General Tributaria en relación con el plazo preclusivo de tres meses previsto para acuerdos sancionadores que se deriven de previos procedimientos liquidatorios en los que se hayan puesto de manifiesto los elementos que pueden configurar la infracción; de hecho, el propio Acuerdo de inicio así lo reconoce al señalar que "Al disponer de todos los elementos que permiten formular la propuesta de imposición de sanción, se incorpora la misma al presente acuerdo".

Y c) Finalmente, tampoco cabe acoger el alegato de que en este caso -a diferencia del precedente de esta Sala que hemos citado, en que se tardó en iniciar el procedimiento dos años- no habría surgido la confianza legítima en quien presentó la declaración extemporánea pues sólo se habría tardado seis meses en iniciar el procedimiento sancionador, y no se acepta ya que, como pone de manifiesto el recurrente en su escrito de conclusiones, en el caso que nos ocupa el retraso en el inicio del procedimiento desde la presentación de la declaración informativa no ha sido de seis meses que refiere la Administración, sino de dos años y seis meses, declaración que, como decimos, incorporaba todos los elementos necesarios para sancionar.

Tercero. Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, procede la imposición de costas a la Administración demandada al haber visto rechazadas todas sus pretensiones.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Gabriel contra la Resolución de 30 de octubre de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 y NUM001), la que se anula, al igual que el Acuerdo sancionador del que trae causa, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, condenando a la Administración demandada al abono de las costas procesales.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.