

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

Referencia: NFJ076392

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

Sentencia 770/2019, de 17 de junio de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 23/2018

**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 obligado tributario presentó el Modelo 720, a efectos de proceder a la declaración de bienes y derechos en el extranjero, con declaración de 363.845'85 euros. La declaración fue extemporánea y por ello, la AEAT le impuso una multa de 6.600 euros. Es evidente que la multa pecuniaria impuesta al obligado tributario por infracción de las obligaciones de información referentes a la declaración de bienes y derechos generados o poseídos en otro Estado no es desproporcionada, pero sí vulnera otros principios propios del derecho administrativo sancionador. No existe reproche culpabilístico alguno. Y no puede haberlo porque el obligado tributario aportó todos los datos y elementos necesarios de la obligación tributaria, poniéndolos a disposición de la Inspección. No hubo, pues, ocultación de ningún elemento de la obligación tributaria, lo que excluye completamente la imputación del principio de culpabilidad y antijuridicidad.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 179.2, 183.1 y disp. adic. decimoctava.

Tratado de 13 de diciembre de 2007 firmado en Lisboa (Se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea), art. 258.

Ley 7/2012 (Intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude).

RD 1065/2007 (RGAT), art. 42.

Código Civil, arts. 6.1 y 7.

Constitución Española, arts. 24.2, 25.1 y 103.

**PONENTE:***Don Eduardo Barrachina Juan.***TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA (REFUERZO)

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) nº. 23/2018

Partes actora: Agapito

Parte demandada: T.E.A.R.

**SENTENCIA**

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

D. JAVIER AGUAYO MEJIA  
MAGISTRADO/AS

D. EDUARDO BARRACHINA JUAN  
D<sup>a</sup>. M<sup>a</sup> LUISA PÉREZ BORRAT

En la ciudad de Barcelona, a diecisiete 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 23/2018, interpuesto por D. Agapito representado por el Procurador D<sup>a</sup>. Beatriz de Miquel Balmes, y asistido por el Letrado D. Santiago Leonart Lafuente ; contra T.E.A.R. representado y asistido por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. EDUARDO BARRACHINA JUAN, quien expresa el parecer de la SALA.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Por el/la Procurador/a D. Beatriz de Miquel Balmes, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

#### Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos 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 que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

#### Cuarto.

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

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Es objeto de este proceso la determinación de la legalidad de la resolución administrativa, que procedente del TEAR y de fecha 14 de septiembre de 2017, desestimó la reclamación nº NUM000 , confirmando la sanción impuesta y la estimación de la reclamación NUM001 , anulando la sanción por el mínimo de 1.500 euros. La

imposición de las sanciones tuvo como fundamento la presentación fuera de plazo sin requerimiento de la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero (Modelo 720) del ejercicio económico 2012.

En la mencionada resolución impugnada se hace constar que la presentación de la declaración informativa tuvo lugar el 7 de mayo de 2013, referente al ejercicio 2012, cuando el plazo concluía el 30 de abril de 2013. Dicha declaración tardía era comprensiva de 36 registros (33 clases de valores y 3 cuentas bancarias por un total de 363.845'85 euros). Se remite al contenido del artículo 183.1 de la LGT y Disposición Adicional 18 de la LGT, así como al régimen de infracciones y sanciones para justificar la imposición de las sanciones impugnadas. Se hace mención que el sujeto pasivo alegó expresamente que el régimen de sanciones es considerado excesivo por la Unión Europea. No obstante, se considera objetiva la obligación de declarar determinados activos situados en el extranjero lo que justifica la sanción proporcionada impuesta, pues no hay discriminación, ni restricción en el sentido del Derecho de la Unión Europea.

En la demanda se exponen los antecedentes fácticos, así como elementos personales y materiales del contribuyente que tiene nacionalidad holandesa. Niega que el plazo para presentar la declaración tuviese suficiente publicidad, al acreditarse campaña institucional para ello, ni apareció en medios sociales de comunicación. Con respecto al ejercicio 2012, sólo apareció la Disposición Adicional Única del RD 1715/2012, que fijó la campaña de presentación entre el 1 de febrero y el 30 de abril de 2013. Alude a los problemas informáticos de la Agencia Tributaria que obligaron a retrasar el plazo de presentación hasta el día 3 de mayo de 2013. Critica la imposición de la sanción por valor de 6.600 euros, que supera el concepto de proporcionalidad sancionadora que desarrolla ampliamente con remisión a normativa y doctrina española como de la Unión Europea, lo que puede suponer una ganancia no justificada en el IRPF. Por último, se remite al Dictamen Motivado contra el Modelo 720 de la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2014.

En la contestación a la demanda se destaca la concurrencia del principio de culpabilidad, los efectos jurídicos de la Disposición Adicional 18 de la LGT. Reitera el incumplimiento del demandante en la presentación de la declaración de bienes y derechos en el extranjero, al finalizar dicho plazo el día 30 de abril de 2013, lo que supuso una infracción muy grave. No se ha infringido el principio de proporcionalidad, ni del Derecho Comunitario. Tampoco se ha producido discriminación, ni arbitrariedad, pues la obligación de presentar la correspondiente declaración no constituye restricción de los movimientos de capitales. Por último, destaca la obligación de declarar si los bienes y derechos superan la cifra de 50.000 euros.

## Segundo.

Este Tribunal ha llevado a cabo una valoración conjunta de las alegaciones y razonamientos jurídicos que constan en la demanda, escrito de oposición a la misma, en relación con la reclamación administrativa, para llegar a la conclusión de que la acción jurisdiccional ejercitada debe prosperar por los siguientes motivos.

La Disposición Adicional Decimooctava de la LGT establece lo siguiente:

1. Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta Ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.

b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Las obligaciones previstas en los tres párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

No obstante, los antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución se remontan al Dictamen Motivado de la Comisión Europea, de fecha 15 de febrero de 2017, dirigido contra el Reino de España, en virtud de lo dispuesto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la UE, respecto de la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero (Modelo 720). En dicho Dictamen se destaca la incompatibilidad con el Derecho de la UE de las sanciones tributarias impuestas en caso de incumplimiento de las disposiciones españolas que imponen la obligación de información respecto a bienes y derechos situados en el extranjero, cuestionando la proporcionalidad de algunos de sus aspectos y régimen sancionador. Se reconoce que dicha obligación de información puede estar justificada por la necesidad de evitar el fraude, abuso y evasión fiscales, o bien, de garantizar la eficacia de los controles fiscales. No obstante, se considera que el régimen sancionador y el aplicable al régimen de ganancias patrimoniales no justificadas, en caso de falta de notificación de bienes y derechos en el extranjero, pueden resultar desproporcionados y vulnerar el Derecho de la UE. Ante ello, las autoridades españolas negaron rotundamente la vulneración del Derecho de la UE. En el Dictamen se expone las normas jurídicas del TFUE referente a derechos y libertades que se consideran vulnerados, así como disposiciones del Acuerdo EEE (Espacio Económico Europeo), legislación española como es la Ley 58/2003, General Tributaria, en especial el régimen sancionador y el correspondiente a supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas.

El problema radica en que por Ley 7/2012 se impuso a los residentes fiscales en España la obligación de declarar determinados bienes y derechos localizados en el extranjero con el Modelo 720, con un régimen sancionador (imposición de multas) en caso de incumplimiento en la declaración, considerando ganancias patrimoniales no justificadas, los bienes y derechos situados en el extranjero que no hubiesen sido declarados correctamente según el Modelo 720 y ello sin haber previsto ningún plazo de prescripción, al tiempo que se fijaba una multa pecuniaria proporcional conexas. Sin embargo, dicho régimen sancionador no se aplica a bienes y derechos que se encuentren en España, por lo que no existen sanciones comparables. Ello puede ser una disuasión a contribuyentes españoles para invertir en el extranjero.

La respuesta de España se centró en que los contribuyentes que invierten en España y los que invierten en el extranjero se encuentran en situaciones diferentes, que no son comparables, con cita de jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE y destaca que situar bienes y derechos en el extranjero muestra intención de defraudar a la Hacienda Pública y además, la información se basa en la información facilitada por el propio contribuyente titular de esos bienes y derechos situados en el extranjero, lo que justifica que no exista prescripción, pues el único medio de información es la facilitada por el propio contribuyente con el Modelo 720 y además, la prescripción no forma parte del Derecho de la UE. Defiende la imposición de multa pecuniaria proporcional al 150%, que varía en función del tiempo transcurrido entre la expiración del plazo establecido para presentar el Modelo 720 y la declaración extemporánea.

La Comisión consideró que había diferencias injustificables entre los residentes y no residentes, respecto a la obligación de declarar los bienes y derechos situados en el otro Estado de la UE o del EEE, con el Modelo 720. Dichas diferencias de trato se acentúan en el régimen sancionador, que no se exige en caso de posesión de bienes o derechos en España. Dicha diferencia radica sólo en la situación en que se encuentren los bienes y derechos objeto de declaración. Se niega la presunción de que la tenencia de bienes y derechos suponga propósito de defraudar a la Hacienda Pública. Además, las obligaciones y costes sólo se aplican al contribuyente titular de bienes y derechos en el extranjero, pero no en el territorio español. No se respeta el principio de proporcionalidad, ni el importe de la sanción es adecuado para garantizar la realización del objetivo que persigue. Por otra parte, existen medios para conseguir la información de bienes y derechos en el extranjero, como es el intercambio automático de información fijado en Directivas de cooperación administrativa, que pueden identificar dichos bienes y derechos. Se declara que la imposición de sanciones tan elevadas vulnera el principio de proporcionalidad, máxime, cuando se imponen sin plazo de prescripción alguno, al asimilar dichos bienes y derechos no declarados a ganancias patrimoniales no justificadas. Asimismo, declara desproporcionada la multa pecuniaria proporcional del 150% que puede superar el valor del bien o derecho no declarado.

Para entender bien lo ocurrido y la relevancia que tienen los principios comunitarios vulnerados, nos remitiremos al presupuesto fáctico que es el siguiente, expuesto de forma breve: el obligado tributario presentó el Modelo 720, a efectos de proceder a la declaración de bienes y derechos en el extranjero, con declaración de

363.845'85 euros. La declaración fue extemporánea y por ello, la Agencia Tributaria le impuso una multa de 6.600 euros. Es evidente que la multa pecuniaria impuesta al obligado tributario por infracción de las obligaciones de información referentes a la declaración de bienes y derechos generados o poseídos en otro Estado no supera, el concepto de proporcionalidad, pero sí otros principios propios del Derecho Administrativo Sancionador, que se expondrán a continuación.

Referente a la preceptiva invocación del principio de culpabilidad, el Tribunal Constitucional ha establecido como uno de los pilares básicos para la interpretación del Derecho Administrativo Sancionador que los principios y garantías presentes en el ámbito del Derecho Penal son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública.

En una doctrina que ya se ha convertido en reiterada, el Tribunal Supremo ha establecido la obligación de razonar y motivar las sanciones administrativas y, por ello, también las de naturaleza laboral o social. Así en las sentencias de 16 septiembre y 21 octubre 2009 se dice, concretamente en la primera de ellas, lo siguiente:

Pues bien, como ha señalado el propio Tribunal Constitucional, el principio de presunción de inocencia, aplicable también en el ejercicio de la potestad administrativa (por todas, SSTC 120/1994, de 25 de abril y 45/1997, de 11 de marzo ), 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 ( STC 212/1990, de 20 de diciembre ), y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la 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 ); ausencia de motivación específica de la culpabilidad que, en el concreto ámbito tributario, determinó que en la STC 164/2005, de 20 de junio, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional llegara a la conclusión de que la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el art. 79 a) LGT , vulneró el derecho de los recurrentes a la presunción de inocencia.

Del mismo modo, la jurisprudencia, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, niega la posibilidad de sancionar por el resultado. Así, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 octubre 2009 se lee que, "Como declaró esta Sala en la sentencia de 10 de septiembre de 2009 , que confirma la dictada por la Sala de instancia en relación al ejercicio de 1989:

... no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no "pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones...

Aun cuando en la sentencia citada se establece la doctrina respecto de la infracción tributaria, es obvio que dicha doctrina es aplicable para el conjunto general de las Administraciones Públicas, en ejercicio de la potestad sancionadora. No es suficiente, pues, la constatación de que se ha cometido una infracción de naturaleza tributaria, para constatar la misma en el acta correspondiente, que, a pesar de la presunción de certeza, anteriormente reconocida, vulnera principios constitucionales como la presunción de inocencia del artículo 24 de la Constitución , al basarse la imposición de la sanción en el mero resultado de infracción de un texto reglamentario.

No puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la inspección practicada por la el servicio de Inspección y su constatación en el acta impugnada, porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado.

Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada sentencia del Tribunal Constitucional 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando:

Se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse, y que no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere (FD 6) ( Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Sexto; reitera dicha doctrina la Sentencia de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas, núm. 5018/2006 ), FD Sexto).

Como es de ver en la mencionada Acta de infracción, no aparece ningún reproche, ningún elemento culpabilístico de que esta parte pueda defenderse. Se ha constatado, en opinión de la Inspección, la realización de una infracción y sin más argumentación jurídica, se procede a la imposición de la sanción monetaria anteriormente indicada, simplemente por una valoración por el resultado de la comprobación, sin más explicaciones o argumentos jurídicos, que deja a esta parte en una situación de indefensión.

No existe reproche culpabilístico alguno, ni razonamiento jurídico en este aspecto. Y no puede haberlo porque la demandada sabe muy bien que fue la propia recurrente en este proceso, quien aportó todos los datos y elementos necesarios de la obligación tributaria, poniéndolos a disposición de la Inspección. Ello excluye por completo la imputación de concurrencia de negligencia, cuando es el propio sujeto pasivo quien aporta dichos datos documentales a la propia Inspección.

Además, como se dijo en la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril :

No existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones administrativas, por cuanto sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del administrado, por lo que en este concreto punto cabe apreciar la vulneración constitucional alegada en la demanda de amparo cuando, como aquí ocurre, se impone la sanción por el mero hecho de no cumplir con la norma aplicable, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo consciente y deliberado que en la resolución impugnada viene a prescindirse pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación.

En el mismo sentido, conviene recordar que en lo que corresponde a la apreciación del elemento subjetivo de la culpabilidad, se debe tener en cuenta también 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 sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de sanción ( 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 en la STC 164/2005, de 20 de junio , se 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.

La descripción de las mismas se realiza en la propuesta de sanción. No resulta necesario reiterarlas, bastando con una expresa remisión a esos documentos. A nuestro juicio, en los hechos sancionados ha quedado de manifiesto la falta de cualquier mínimo interés y diligencia, en el obligado tributario, a la hora de cumplir con sus obligaciones fiscales. La obligación de suministrar a la Administración Tributaria la información sobre bienes y derechos situados en el extranjero que se regula en la disposición adicional decimoctava de del Ley 58/2003 y en el artículo 42 del RD 1065/2007 , es clara, tanto en cuanto al carácter obligatorio de su presentación como en el plazo en que debe ser presentada. Sin embargo, el interesado no actuó con la diligencia debida o el cuidado necesario para evitar la infracción puesto que estando obligado a presentar la declaración de bienes y derechos en el extranjero por el ejercicio 2012 por ser titular de cuentas abiertas en entidades de crédito, como el evidentemente conocía, con saldos superiores a 50.000 € a 31/12/2012, no la presentó en plazo.

Hay que reseñar que el contenido de la normativa reguladora de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero y las consecuencias de su incumplimiento, ha sido objeto de una gran difusión a través de los medios de comunicación social, por lo que difícilmente se podría argumentar el desconocimiento de la norma para evitar la aplicación de la sanción, sin perjuicio de que, como es sabido, la ignorancia de las leyes no exime de su cumplimiento ( artículo 6.1 del Código Civil ). Por tanto, el obligado tributario debió conocer su existencia y hacer acopio de todos los justificantes y antecedentes relativos a los fondos existentes en las cuentas en el extranjero de su titularidad para efectuar la presentación de la declaración en plazo.-Por otra parte, la conducta descrita tampoco halla acomodo en ninguna de las excepciones previstas en el art. 179.2, mencionado, exculporias de responsabilidad.

En particular, reiteramos que a nuestro juicio, no cabe ninguna razonable interpretación de esas normas que ampare la conducta del interesado. Es evidente que la infracción se ha cometido por medio de una conducta

voluntaria y dolosa, y, por ende, debe merecer el reproche sancionador que la norma establece para ese tipo de acciones. Como ya quedó dicho, resulta clara la normativa, que ningún margen deja a la interpretación en contrario, sin que, por otra parte, sea lo bastante compleja como para plantear problemas de comprensión en quién deba de aplicarla. Tales expresiones y consideraciones son, en principio, válidas para cualquier infracción tributaria derivada de un incremento patrimonial y no reflejan una debida valoración de la culpabilidad concreta, que, como elemento subjetivo del injusto, exige la doctrina para que las sanciones estén motivadas y ello determina que no se considere ajustada a derecho la sanción impuesta y sea, como lo es, declarada nula por esta sentencia .

Así es, por cuanto la recurrente en este proceso en ningún momento ha ocultado dato o elemento alguno configurador de la obligación tributaria, sino que fue ella misma quien practicó la deducción en función de los importes exactos que constan en los documentos, rechazados por la Inspección tributaria, pero que le fueron aportados todos y cada uno de los mismos, en los que claramente se aprecia la realidad de la operación económica realizada.

No hubo, pues, ocultación de ningún dato o elemento propio de la obligación tributaria, como se ha indicado anteriormente, sino que el resultado cuantitativo de la autoliquidación, en función de los tickets, pues es imposible aportar otros documentos, se aportaron de buena fe, lo que excluye completamente la imputación del principio de culpabilidad y antijuridicidad.

Lo que procedería, en estos casos, no es la imposición de sanción alguna, sino la comprobación correspondiente y la práctica de una liquidación complementaria y abonar la diferencia, lo que siempre se ha estado dispuesto a ello.

Por ello, la sanción es completamente improcedente, sin fundamento alguno en Derecho, pues como se ha indicado, se basa sólo y exclusivamente en el resultado, sin valoración ni consideración alguna al elemento volitivo que puede configurar la culpabilidad.

Según las Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2013 (RC 2424/2010 , FJ 4 °), 1 de julio de 2013 (RC 713/2012 , FJ 5 °), 30 de mayo de 2013 (RC 4065/2010 , FJ 4 °), 7 de febrero de 2013 (RC 5897/2010 , FJ 8 °), 28 de enero de 2013 (RCUD 539/2009 , FJ 4 °), 20 de diciembre de 2012 (RCUD 210/2009 , FJ 6 °), 13 de diciembre de 2012 (RC3437/2010 , FJ 4 °), 10 de diciembre de 2012 (RC 4320/2011 , FJ 4 °), 2 de julio de 2012 (RC 4852/2009 , FJ 3 °) y 28 de junio de 2012 (RC 904/2009 , FJ 4°), constituye una jurisprudencia reiterada y totalmente consolidada de que no se puede sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de la culpabilidad.

La ausencia de ocultación de datos ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones el Tribunal Supremo, para excluir la existencia de la simple negligencia que exigía el artículo 77.1 Ley General Tributaria de 1963 , y debe entenderse que reclama, asimismo el actual artículo 183.1 de la Ley General Tributaria de 2003 . Además el Tribunal Supremo ha rechazado que, en principio, pueda apreciarse la existencia de culpabilidad en los supuestos de complejidad o dificultad de las normas, operaciones o cuestiones. La existencia de culpabilidad debe aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora, de tal forma que, desde la perspectiva de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución española , lo que debe analizarse es si la resolución administrativa sancionadora contenía una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor.

Ahora bien, exista o no identidad de razón entre el caso hoy analizado, es lo cierto que ni la Inspección Tributaria en su acuerdo sancionador, ni en el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición han realizado la más mínima consideración acerca de la doctrina jurisprudencial existente al respecto, pese al preceptivo razonamiento a que esta obligada por imperativos de los principios de culpabilidad, seguridad jurídica y motivación adecuada a las circunstancias que concurren en el presente caso, tanto objetivas denunciadas por el propio recurrente, como subjetivas en atención a la situación personal del recurrente.

A lo anterior se puede añadir que la valoración de las consecuencias de la actuación del contribuyente corresponde a 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. 103.1 de la constitución , artículo 7 del Código Civil y artículo 12 de la Ley 58/2003 ).

Además, el principio de proporcionalidad constituye un principio general del Derecho público que sostiene la exigencia de que cualquier actuación de los poderes públicos licitadora o restrictiva de derechos responda a los criterios de necesidad y adecuación al fin perseguido. Es una acepción más estricta, representa la existencia de una debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada (art. 131.3 LRJPAC), que puede contemplarse en su vertiente normativa o en su vertiente aplicativa por la Administración o

los Tribunales; siendo, un mecanismo de control tanto de la actuación del legislador, -vertiente normativa, aun cuando el propio Tribunal Constitucional en sentencia 65/86, reconoció la dificultad salvo que la norma contenga márgenes de discrecionalidad tan amplios que dieran lugar a la aplicación de sanciones muy diversas, incompatibles con la seguridad jurídica; en cambio, en su vertiente aplicativa, el principio de proporcionalidad ha servido en la jurisprudencia como un importante mecanismo de control por parte de Tribunales del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración cuando la norma establece para una infracción varias sanciones posibles o señala un margen cuantitativo para la fijación de la sanción pecuniaria. En este sentido, conviene recordar que el artículo 131 de la Ley 30/92, regula tal principio como uno de los informadores de la potestad sancionadora de la Administración, tanto en su vertiente normativa como aplicativa, estableciendo en ésta última que se tendrá en cuenta la existencia de intencionalidad o reiteración, la naturaleza de los perjuicios causados y la reincidencia.

En este aspecto conviene recordar la doctrina jurisprudencial del TJUE, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2017, C-564/205, apartado 59 y 60, que se remite a otras sentencias de 7 de diciembre de 2000, C-213/99, apartado 20, y de 6 de febrero de 2014, C-424/12, apartado 50, que dispone lo siguiente:

Procede recordar que a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad.

Así pues, tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude. Al objeto de apreciar si una sanción es conforme al principio de proporcionalidad, es preciso tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía.

Lo que sería reprochable es cuando se trata de un caso en que el importe de las sanciones pecuniarias fuesen extraordinariamente superiores a las que se pueden imponer en el régimen general del Derecho Sancionador fiscal, por eso, fueron calificadas de desproporcionadas en la sentencia del TJUE, al establecer una diferencia entre el origen de las ganancias patrimoniales que carecía por completo de justificación, pues no existe posible comparación con las obligaciones de información para obligados tributarios residentes en España que haya omitido bienes o derechos en su respectiva declaración referente a ganancias patrimoniales generadas en España.

Además, la Unión Europea está compuesta por los Estados miembros, cuyo territorio es el comunitario, como si fuese un solo Estado. Hay unos determinados principios que impiden que, precisamente, el principio del territorio, pueda ser utilizado por los Estados miembros como discriminación de determinadas operaciones, o argumento para no cumplir ciertas disposiciones que emanan de los órganos comunitarios.

Por desgracia son cada vez más frecuentes los actos de rebeldía abierta a las disposiciones del Derecho Comunitario, que establecen determinados principios armonizadores para todos los Estados miembros, y que éstos, bien por tener competencia directa en material fiscal o bien porque pretenden una supuesta defensa de su propio interés general, se niegan o dificultan su cumplimiento.

Bien entendido que el principio del territorio, como veremos a continuación, no es exactamente igual que el principio de territorialidad propio del Derecho Internacional, que delimita la soberanía excluyente de los distintos Estados en el ámbito internacional. El Derecho Comunitario no es Derecho Internacional, ni tampoco la suma de los derechos nacionales de los Estados miembros, sino un conjunto normativo nuevo que se forma lentamente, incluso en nuestros días.

Por ello, el control de la proporcionalidad de una medida es un control objetivo, pues el carácter adecuado y necesario de la Decisión impugnada debe ser apreciado en relación con la finalidad perseguida por la institución. Pero también el principio de proporcionalidad puede referirse no sólo a las medidas que adopta un Estado miembro, dentro del contexto general de su competencia fiscal, sino también referente a la propia Comisión, como ocurre en el presente caso, que es un órgano comunitario, y entonces según reiterada jurisprudencia, el principio de proporcionalidad exige que los actos de las instituciones comunitarias no rebasen los límites de lo que resulte apropiado y necesario para conseguir el objetivo perseguido.

Por último, en la sentencia del TJUE de 25 de julio de 2018 (C-553/2016), se afirma lo siguiente:



De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una restricción de la libre prestación de servicios solo puede admitirse si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado FUE y está justificada por razones imperiosas de interés general, siempre que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no exceda de lo necesario para alcanzarlo.

No obstante, la doctrina anteriormente expuesta debe adaptarse al presente caso, en que en situaciones similares en las que el sujeto pasivo ha sido objeto de sanción tributaria que considera desproporcionada, consideramos que una sanción en cuantía de 6.600 euros, en relación con el importe total de la declaración, en modo alguna puede considerarse desproporcionada, pues en la resolución administrativa impugnada se encuentra plenamente motivada y adaptada a la relación fáctica que justifica su imposición.

Por otra parte, la extemporaneidad en la presentación preceptiva de una declaración, 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. Ello es así, por cuanto La Disposición Adicional Decimoctava de la LGT establece lo siguiente:

1 . Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta Ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.

b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Además, constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional. No es este el caso del presente recurso, pues el contribuyente presentó su autoliquidación sin omitir o falsear apunte o elemento alguno.

También constituirá infracción tributaria la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios. Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta Ley.

La resolución sancionadora no contiene la preceptiva motivación del uso de la potestad sancionadora y de la demostración del principio de culpabilidad, en los términos anteriormente indicados y por ello procede la estimación del presente recurso. En puridad de principios, y examinando el expediente sancionador, se colige que al actor se le incoó un procedimiento sancionador, en el curso del cual planteó diversas alegaciones, entre ellas la desproporción de la sanción que se le pretendía imponer y finalmente se le impuso, y, apoyándose, además, en un dictamen de la Comisión Europea, lo que no es objeto de resolución de forma expresa en la resolución impugnada.

Es cierto, como ya se ha indicado, que 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 respecto del régimen sancionador, por entenderlo desproporcionado. Pero en el presente caso, la Agencia Tributaria no se ha ajustado al principio de culpabilidad, lo que supone una vulneración de las normas y principios propios del Derecho Sancionador Tributario y del Derecho Comunitario, pues el importe de la sanción impuesta no guarda una respetuosa aplicación de las normas que configuran las infracciones y sanciones de la Ley General Tributaria, que no han quedado afectadas ni puestas en entredicho por ningún Dictamen o Recomendación de la Unión Europea.

También es cierto que la Comisión Europea decidió abrir oficialmente un procedimiento de infracción (ref. 2014/4330) a España el 19 de noviembre de 2015 y que esa Comisión Europea emitió finalmente un dictamen motivado por el que requiere a España para que modifique sus normas sobre los activos que sus residentes mantienen en terceros países miembros, so pena de remitir la cuestión al TJUE. Dictamen que no ha trascendido por motivos desconocidos. Pero la Comisión consideró que España tenía el derecho de exigir a sus contribuyentes que notifiquen a la Agencia Tributaria, determinados activos que mantienen en el extranjero, cuando en aquel entonces, las multas impuestas en caso de incumplimiento eran claramente desproporcionadas. Como las multas son mucho más altas que las sanciones aplicadas en un contexto puramente nacional, la normativa puede disuadir a las empresas y a los particulares de invertir en el mercado único o desplazarse por él. Por ello, estas disposiciones son discriminatorias y entran en conflicto con las libertades fundamentales de la UE. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a España ante el TJUE.

Pero en el presente caso, aun cuando ni el importe de la sanción tributaria objeto de impugnación, es elevada o tiene la consideración jurídica de desproporcionada, ni tampoco el ejercicio de la potestad sancionadora constituye una disuasión o impedimento para el pleno ejercicio de los derechos y libertades reconocidos a los residentes en España, aun cuando sean nacionales de otro Estado miembro, pues no dificulta la libre circulación de bienes y derechos, no obstante, debido a la falta de razonamiento debido de los principios sancionadores indicados anteriormente, no queda más remedio que estimar el recurso y anular la resolución administrativa objeto de impugnación.

Por todo ello, es procedente la estimación de la pretensión ejercitada en la demanda, la anulación de la resolución administrativa impugnada, sin imposición de costas a los efectos prevenidos en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, ante la complejidad de la acción resarcitoria ejercitada.

**FALLAMOS**

**1º.-** Estimar el recurso, anular la resolución administrativa objeto de impugnación en lo referente a la sanción tributaria.

**2º.-** No imponer costas.

Notifíquese esta resolución a las partes, con la indicación de que contra la misma cabe la interposición de recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que deberá prepararse ante este órgano judicial en el plazo de treinta días a contar desde el día siguiente al de la notificación de esta resolución, conforme a lo previsto por los artículos 86, ss. y concordantes de la Ley Jurisdiccional, y siguiendo a tal efecto las indicaciones dadas por Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado mediante Acuerdo de 19 de mayo de 2016 del Consejo General del Poder Judicial en el BOE núm. 162, de 06-07-2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, y, luego que gane firmeza la misma, líbrese una certificación y remítase, junto al expediente administrativo de autos, al órgano demandado, quien deberá llevarla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar oportuno recibo.

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

E/

**PUBLICACIÓN .-** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el magistrado ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. 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.