

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077976

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LAS ISLAS BALEARES

Sentencia 168/2020, de 29 de abril de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 127/2019

SUMARIO:

Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Modelo 720. El demandante, de nacionalidad británica, presentó en plazo las declaraciones informativas de bienes en el extranjero (modelo 720) correspondiente al ejercicio 2012 y 2013. Declaró en las mismas una cuenta de valores, siendo titular del 50 % de la misma. Se impone una sanción de multa de 40.000 €, ya que se aprecia que las declaraciones mediante el modelo 720, pese a presentarse puntualmente, y pese a contener declaración veraz de la cuenta de valores, resulta incompleta al no desglosar los activos financieros que componen dicha cuenta, de acuerdo con las consultas vinculantes DGT V1433/2017, de 06-06-2017 (NFC065741) y V0861/2015 de 23-03-2015 (NFC054394). En el propio acuerdo sancionador se reconoce «la ausencia de intencionalidad de defraudar y que el daño causado sea mínimo». El principio de presunción de inocencia no permite que la resolución sancionadora razone la existencia de culpabilidad del obligado tributario mediante la mera afirmación de que no es apreciable la concurrencia de discrepancia interpretativa razonable o de cualquiera de las restantes causas legales excluyentes de la responsabilidad. Por tanto, aun cuando la norma tributaria incumplida sea clara, como si no se entiende razonable la interpretación que de esa norma sostiene el obligado tributario, en definitiva, la Administración Tributaria no puede imponer la sanción sin más, justamente por cuanto, si bien pudiera ser que no concurriera ese supuesto de exclusión de la responsabilidad, bien pudiera ser igualmente que el contribuyente hubiera actuado diligentemente. El derecho fundamental a la presunción de inocencia se vulnera cuando se impone la sanción por la sola referencia al resultado, por ejemplo, por el mero hecho de no ingresar, esto es, se vulnera el derecho fundamental cuando se impone la sanción sin justificación de que concurre un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio. Las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento del contribuyente de sus obligaciones tributarias. La resolución sancionadora aquí analizada fundamenta la culpabilidad con una exposición genérica respecto a que «era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes». Pero luego, al detallar las circunstancias concurrentes, se exponen todas las favorables a la ausencia de culpabilidad, por lo que procede, en consecuencia, la estimación del recurso por la insuficiente justificación individualizada del elemento subjetivo del injusto.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 183 y ss. y disp. adic. 18.^a.
Constitución Española, art. 31.

PONENTE:

Don Fernando Socias Fuster.

Magistrados:

Don GABRIEL FIOL GOMILA
Don PABLO DELFONT MAZA
Don FERNANDO SOCIAS FUSTER

T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD

PALMA DE MALLORCA

SENTENCIA: 00168/2020

N.I.G: 07040 33 3 2019 0000119

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000127 /2019 /

Sobre HACIENDA ESTATAL

De D/ña. Jon

Abogado: ALEJANDRO DEL CAMPO ZAFRA

Procurador: MARIA ISABEL JUAN DANUS

Contra D/ña. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE BALEARES

Abogado: ABOGADO DEL ESTADO

Procurador:

SENTENCIA

En la Ciudad de Palma de Mallorca a 29 de abril de 2020.

ILMOS SRS.

PRESIDENTE

D. Gabriel Fiol Gomila

MAGISTRADOS

D. Pablo Delfont Maza D. Fernando Socías Fuster

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears los autos Nº 127/2019 dimanantes del recurso contencioso administrativo seguido a instancias de D. Jon, contra la Administración General del ESTADO.

Constituye el objeto del recurso la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Baleares, de fecha 27 febrero 2019, por la que se acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa nº NUM000, interpuesta contra el acuerdo de resolución dictado el 3 octubre 2016 por la Inspectora Regional de la AEAT en Illes Balears confirmando el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador A23 Referencia 70542281, Clave de LIQUIDACIÓN NUM001, dictado con fecha 26 de julio de 2016 por el Inspector Regional de la AEAT, Delegación Especial de Baleares, por la presentación incorrecta del Modelo 720 correspondientes a los ejercicios 2012 y 2013.

La cuantía se fijó en 40.000 €

El procedimiento ha seguido los trámites del ordinario.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Fernando Socías Fuster, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES PROCESALES

Primero.

Interpuesto el recurso en fecha 15 de abril de 2019, se le dio traslado procesal adecuado, ordenándose reclamar el expediente administrativo.

Segundo.

Recibido el expediente administrativo, se puso de manifiesto el mismo en Secretaría a la parte recurrente para que formulara su demanda, lo que así hizo en el plazo legal, alegando los hechos y fundamentos de derecho que tuvo por conveniente, suplicando a la Sala que se dictase sentencia estimatoria del mismo, por ser contrario al ordenamiento jurídico el acto impugnado y con ello se anule la sanción, condenando a la Administración demandada a devolver, como cantidad indebidamente ingresada, la sanción pagada, más los correspondientes intereses de demora devengados desde la fecha en que se realizó el ingreso.

Tercero.

Dado traslado del escrito de la demanda a la representación de la Administración demandada para que contestara, así lo hizo en tiempo y forma oponiéndose a la misma y suplicando se dictara sentencia confirmatoria de los acuerdos recurridos.

Cuarto.

Recibido el pleito a prueba y practicada la propuesta, fue declarada concluida la discusión escrita, se ordenó traer los autos a la vista, con citación de las partes para sentencia, se señaló para la votación y fallo, el día 17 de marzo de 2020.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Planteamiento de la cuestión litigiosa.*

Como antecedentes fácticos relevantes, interesa destacar:

1º) El ahora demandante, de nacionalidad británica, presentó en plazo las declaraciones informativas de bienes en el extranjero (modelo 720) correspondiente al ejercicio 2012 y 2013. Declaró en las mismas una cuenta de valores, siendo titular del 50 % de la misma.

2º) A resultas de actuaciones de comprobación se advierte que la cuenta de valores declarada se compone de 31 tipos de activos financieros.

En atención a que las consultas NUM002 y NUM003 resuelven que, en una cuenta de valores abierta en el extranjero en la que coexisten diferentes activos financieros, deben ser declarados éstos individualmente y no globalmente, se inicia procedimiento sancionador por incumplimiento de lo previsto en la Disposición Adicional Decimotercera de la LGT en relación con los arts. 183 y ss de la misma.

La indicada DA 18ª LGT (introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre) prevé:

«Disposición adicional decimotercera. *Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.*

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 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 los mismos de su titularidad y 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.

2. Régimen de infracciones y sanciones.

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.

(...)"

3º) Tramitado procedimiento sancionador, el mismo se resuelve mediante resolución de 26 de julio de 2016 imponiendo una sanción de multa de 40.000 €. Se aprecia que las declaraciones mediante el modelo 720, pese a presentarse puntualmente, y pese a contener declaración veraz de la cuenta de valores, sin embargo resulta incompleta al no desglosar los activos financieros que componen dicha cuenta.

4º) Desestimado el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa, se accede a esta vía jurisdiccional.

En la demanda se pretenderá la anulación de la sanción y para ello se argumentará:

1º) La sanción impuesta resulta absolutamente desproporcionada por una cuestión meramente formal, como es el hecho de no detallar de modo desglosado en la declaración Modelo 720, los valores incluidos en una cuenta de valores.

2º) La Comisión Europea considera que la normativa reguladora de la Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720), en que se basa la sanción resulta contraria al Derecho de la Unión Europea. Mediante Carta de Emplazamiento comunicada a España el pasado 19/11/2015 ha iniciado un procedimiento de infracción contra España. Ante la desatención de los requerimientos, la Comisión ha decidido (06/06/2019) llevar al Reino de España ante el TJUE, entre otros motivos, porque la indicada DA 18ª impone sanciones desproporcionadas con relación a equivalentes incumplimientos por parte de ciudadanos nacionales.

Por dicha razón, y de modo subsidiario, en la demanda se propone que en el caso de que este Tribunal tenga dudas acerca de la conformidad de la normativa española que aquí se enjuicia con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, por ende, sobre la validez del acto administrativo dictado en su aplicación en el caso de autos por parte de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, plantee la correspondiente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de conformidad con el artículo 267 del Tratado Constitutivo.

3º) Vulneración del principio de culpabilidad en atención a la gran complejidad y deficiencias técnicas de la regulación y a la falta de motivación por el órgano competente. Se invocan diversas sentencias de otros TTSSJJ que anulan la sanción derivada de la presentación del modelo 720.

4º) Incumplimiento del principio de reserva de Ley, al obligarse a cumplimentar el modelo 720 por vía telemática.

Segundo. *Análisis del concreto hecho infractor que se imputa.*

Ya se ha indicado que la ahora recurrente sí presentó el modelo 720 dentro del plazo.

Con respecto al ejercicio 2012 declaró como "valores" lo que la Inspección luego consideró que era cuentas bancarias por lo que asignó indebidamente en la declaración la clave identificativa V en lugar de con la clave C.

Con respecto al ejercicio 2013 también se formuló una declaración veraz: la titularidad de una cuenta de valores, siendo titular del 50 % de la misma.

Por lo anterior, existiría una discrepancia en la calificación de los activos declarados (ejercicio 2012) y un incumplimiento formal imputado consiste en no declarar de forma desglosada tales valores (ejercicio 2013).

Respecto a éste último, sería obligación que, según la AEAT resultaría del art 42ter del RGAT aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio, modificado por el RD 1558/2012, de 15 de noviembre. Dicho precepto contempla que la declaración informativa contendrá:... " saldo a 31 de diciembre de cada año, de los valores y derechos representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas. La información comprenderá el número y clase de acciones y participaciones de las que se sea titular, así como su valor".

Dicho precepto fue motivo de las consultas vinculantes NUM002 y NUM003 las cuales resuelven que, en una cuenta de valores abierta en el extranjero en la que coexisten diferentes activos financieros, deben ser declarados éstos individualmente y no globalmente.

Tercero. *Examen de la culpabilidad y su motivación en la resolución sancionadora.*

Partiendo de la premisa que la implantación de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero se completó en 2013 con la Orden HAP/72/2013 que aprobó el Modelo 720, debe admitirse que diversas dudas sobre su correcta aplicación se planteaban en la fecha en que la recurrente presentó la declaración. En este sentido el Dictamen Motivado de la Comisión Europea se refiere a la "dificultad técnica e interpretativa" de la citada declaración.

Concretamente, y para lo que motivó la sanción, no sería sino hasta las consultas vinculantes NUM003 y NUM002 cuando se aclarase dicho extremo. La primera coetánea al ejercicio objeto de declaración, pero referida a "transferencia de fondos desde una cuenta en España a un Broker en Alemania" y la segunda ya sí se refiere más concretamente a "cuenta de valores, en donde coexisten tanto valores mobiliarios como efectivo" precisando la Consulta que "en este caso, se debe proceder a aplicar la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero de manera independiente respecto a los mismos". No obstante, esta consulta NUM002 es posterior al hecho que se imputa como infractor.

En la propia resolución sancionadora se indica que la misma se dicta a la vista de la doctrina de la Dirección General de Tributos sobre este particular.

Si a lo anterior añadimos que el régimen sancionador derivado de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero, presenta -a juicio de la Comisión Europea- serias dudas de conformidad con el Derecho de la Unión Europea por la supuesta ausencia de respeto al principio de proporcionalidad, de ello se desprende que la Administración sancionadora debe redoblar los esfuerzos para motivar la concurrencia de culpabilidad en la actuación de la ahora recurrente.

La resolución sancionadora justifica la concurrencia de culpabilidad argumentando:

"SEGUNDO. Considerando que los hechos y circunstancias reflejados en la propuesta-inicio del presente expediente sancionador ponen de relieve la conducta constitutiva de la infracción descrita, que fue cometida por el obligado tributario sin el cuidado y diligencia debidos, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, culpa, o cuando menos negligencia, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre".

Pues bien, esta motivación genérica sobre la concurrencia de culpabilidad se entiende del todo insuficiente para la concreta conducta sancionada.

De hecho, los apartados de la resolución sancionadora que sí analizan la particular conducta del obligado tributario lo son para diluir su responsabilidad.

En el Razonamiento TERCERO se reconoce que, para el ejercicio 2012, hubo un error en la identificación de la clave asignada a los activos declarados. Las dos cuentas no declaradas lo son con saldos notablemente inferiores a la sanción impuesta, lo que evidencia su desproporción.

Con respecto al ejercicio 2013, la propia AEAT reconoce que el desglose que se pretende ofrecía algunas dificultades pues dicha cuenta " es utilizada para operar en el corto plazo, cambiando continuamente los activos financieros a los largo del año".

Y luego la resolución sancionadora se adorna en explicar que:

" La composición de la cartera de títulos en esa cuenta no tiene especial interés para el obligado tributario, y no fue consciente de su importancia en el modelo 720. Se trata de una cuenta donde tiene depositado un capital que la entidad financiera depositaria lo va moviendo como considera oportuno, en operaciones a muy corto plazo, una vez acordado el nivel de riesgo que su cliente estaba dispuesto a asumir. El obligado tributario no advirtió que la declaración informativa le exigía declarar el detalle a 31 de diciembre de todos los valores, y no solamente la cuenta y el montante de capital en ella depositado, pero esa omisión no le reportaba ventaja alguna".

"El obligado tributario y su cónyuge son extranjeros residentes en España desde el ejercicio 2011, tributando anteriormente como no residentes. Se ha acreditado su dificultad para entender y hablar el idioma español y por consiguiente toda la normativa relativa al modelo 720, así como las consultas vinculantes emanadas por la Dirección General de Tributos. Unido a lo anterior, el contribuyente presentó en plazo la declaración informativa y ha colaborado con su mejor ánimo en todo momento con la Inspección, aportando con diligencia cuantos datos le han sido solicitados". (las negritas son añadidas)

En el propio acuerdo sancionador se reconoce " la ausencia de intencionalidad de defraudar y que el daño causado sea mínimo".

El principio de presunción de inocencia no permite que la resolución sancionadora razone la existencia de culpabilidad del obligado tributario mediante la mera afirmación de que no es apreciable la concurrencia de discrepancia interpretativa razonable o de cualquiera de las restantes causas legales excluyentes de la responsabilidad.

Por consiguiente, aun cuando la norma tributaria incumplida sea clara, como si no se entiende razonable la interpretación que de esa norma sostiene el obligado tributario, en definitiva, la Administración Tributaria no puede imponer la sanción sin más, justamente por cuanto, si bien pudiera ser que no concurriera ese supuesto de exclusión de la responsabilidad, bien pudiera ser igualmente que el contribuyente hubiera actuado diligentemente.

A ese respecto, debe tenerse en cuenta, primero, que el derecho fundamental a la presunción de inocencia se vulnera cuando se impone la sanción por la sola referencia al resultado, por ejemplo, por el mero hecho de no ingresar, esto es, se vulnera el derecho fundamental cuando se impone la sanción sin justificación de que concurre un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio -en ese sentido, sentencia del Tribunal Constitucional número 164/05 -.

Las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento del contribuyente de sus obligaciones tributarias.

Por tanto, la motivación de la culpabilidad en la resolución sancionadora no queda cubierta con la alegación genérica de las incorrecciones llevadas a cabo por el contribuyente, de manera que siempre es necesario especificar, por ejemplo, los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de la posterior valoración de la conducta o las circunstancias en que el contribuyente aplicó la deducción y la causa por la que se califica de indebidamente acreditada esa concreta deducción aplicada por el contribuyente.

La resolución sancionadora aquí analizada fundamenta la culpabilidad con una exposición genérica respecto a que " era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes". Pero luego, al detallar las circunstancias concurrentes, se exponen todas las favorables a la ausencia de culpabilidad.

Procede, en consecuencia, la estimación del recurso por la insuficiente justificación individualizada del elemento subjetivo del injusto.

Cuarto. Costas procesales.

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, tras la modificación operada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, procede efectuar expresa imposición de las costas procesales causadas a la parte demandada, al haber desestimado sus pretensiones.

No obstante, de conformidad con el art. 139,5º de la LRJCA, la imposición de costas lo será con el límite de 2000 € por todos los conceptos.

Vistos los preceptos legales mencionados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

1º) Que ESTIMAMOS el presente recurso contencioso administrativo

2º) Que declaramos disconforme al ordenamiento jurídico el acto administrativo impugnado y lo ANULAMOS, condenando a la Administración demandada a devolver, como cantidad indebidamente ingresada, la sanción pagada, más los correspondientes intereses de demora devengados desde la fecha en que se realizó el ingreso.

3º) Se imponen las costas procesales a la parte demandada con el límite de 2.000 € por todos los conceptos.

Contra la presente sentencia, cabe recurso de casación a preparar ante esta Sala en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación de la presente, y para: * el Tribunal Supremo, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea; * la Sección de casación de la Sala de los Contencioso-administrativo de este Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma de Illes Balears.

En la preparación del recurso de casación ante el TS téngase en cuenta Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE nº 162 de 6 de julio de 2016).

Así por esta nuestra sentencia de la que quedará testimonio en autos para su notificación, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION. Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia por el Magistrado de esta Sala Ilmo. Sr. D. Fernando Socías Fuster que ha sido ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. . El Letrado de la Administración de Justicia, rubricado.

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.