

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

Referencia: NFJ082968

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO***Sentencia 132/2021, de 30 de marzo de 2021**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 724/2020***SUMARIO:**

**Haciendas Forales. País Vasco. Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Se aprecia culpabilidad. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Modelo 720.** La alusión a procedimientos comunitarios en curso derivados de un dictamen de la Comisión Europea de 15 de febrero, y el posterior recurso ante el TJUE, que se refieren a medidas sancionadoras, no se justifica que mantenga una clara conexión, ni por cuantías ni por conceptos, con las exacciones que por incumplir un deber formal de información se le han aplicado en este caso al recurrente, y ninguna razón concurre para amalgamar esa proporción sancionadora con la que se pueda estar cuestionando ante la instituciones de la Unión, tal como la consistente en calificar los activos como ganancias patrimoniales, no aplicar a ellas la figura de la prescripción, o gravar con multas porcentuales de 150 puntos sobre el valor regularizado. Ni esas medidas se corresponden a la fase estrictamente formal de presentación del impreso, -gravadas con sanciones como las aplicadas en este caso-, ni, en consonancia, se pueden analizar en este proceso, por estrictas exigencias revisoras, si las tales sanciones bajo el escrutinio de las instituciones comunitarias europeas, resultan desproporcionadas. Respecto a la culpabilidad, es de señalar asimismo que carece de toda base la posición actora de requerir el dolo específico de defraudar como elemento culpable imprescindible. Antes bien, las obligaciones formales basadas en el art. 17.4 de la NFGT, solo imponen la voluntariedad del autor manifestada en que la omisión de la declaración le resulte libremente imputable ya sea a título de dolo genérico o de mera culpa o negligencia. Detrás de esa omisión puede haber una total ausencia de intencionalidad o de móvil defraudatorio, y sí, en cambio, una mera dejadez u olvido, y no por ello la infracción dejará de ser apreciable en cuanto al elemento de la culpabilidad. De ahí, que no tenga esta Sala que examinar con carácter decisivo si realmente alguna de las excusas que la parte opone esgrime a la hora de justificar la omisión, excluye o no el ánimo de defraudar, sin perjuicio de constatar que, pese a lo que se afirma por dicha parte, la situación patrimonial de los bienes en país extranjero (Francia) había evolucionado de manera muy significativa con respecto al último ejercicio declarado -2.013-, y que se habían producido adquisiciones y transmisiones relevantes, incluso a efectos del impuesto personal, al menos en 2.015.

**PRECEPTOS:**

Norma Foral 2/2005 de Gipuzkoa (General Tributaria), arts. 17, 198 y ss., 206, 213 y disp. adic undécima.

**PONENTE:***Don Luis Javier Murgoitio Estefanía.***TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 724/2020

DE PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**SENTENCIA**

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a treinta de marzo de dos mil veintiuno.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 724/2020 y seguido por el procedimiento ordinario contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 28 de abril de 2.020, que desestimaba las reclamaciones acumuladas nº NUM000, NUM001 y NUM002 de 2.019, interpuestas contra tres acuerdos de la Subdirección General de Inspección de 8 de Mayo de 2.018 que desestimaban recursos de reposición contra sanciones relativas a la no declaración de bienes y derechos en el extranjero (Modelo 720) de los ejercicios 2014, 2015 y 2016., de 10.000 € cada una. (30.000 € en total).

Son partes en dicho recurso:

- DEMANDANTE : D. Olegario, representado por la procuradora D.ª OLGA MIRANDA FERNÁNDEZ y dirigido por la letrada D.ª NEREA OLAZABAL BERASATEGUI.
- DEMANDADA : La DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por la procuradora D.ª BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigida por el letrado D. JOSE LUIS HERNÁNDEZ GOICOECHEA.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA.

**I.- ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

El día 11 de agosto de 2020 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D.ª OLGA MIRANDA FERNANDEZ actuando en nombre y representación de D. Olegario, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 28 de abril de 2.020, que desestimaba las reclamaciones acumuladas nº NUM000, NUM001 y NUM002 de 2.019, interpuestas contra tres acuerdos de la Subdirección General de Inspección de 8 de Mayo de 2.018 que desestimaban recursos de reposición contra sanciones relativas a la no declaración de bienes y derechos en el extranjero (Modelo 720) de los ejercicios 2014, 2015 y 2016., de 10.000 € cada una. (30.000 € en total).; quedando registrado dicho recurso con el número 724/2020.

**Segundo.**

En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados y que damos por reproducidos

**Tercero.**

En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la parte actora.

**Cuarto.**

Por Decreto de 4 de marzo de 2021 se fijó como cuantía del presente recurso la de 30.000 euros.

**Quinto.**

Por resolución de fecha 18 de marzo de 2021 se señaló el pasado día 25 de marzo de 2021 para la votación y fallo del presente recurso .

**Sexto.**

En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales .

**II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS****Primero.**

El presente recurso contencioso-administrativo se vuelve contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 28 de abril de 2.020, que desestimaba las reclamaciones acumuladas nº NUM000, NUM001 y NUM002 de 2.019, interpuestas contra tres acuerdos de la Subdirección General de Inspección de 8 de Mayo de 2.018 que desestimaban recursos de reposición contra sanciones relativas a la no declaración de bienes y derechos en el extranjero (Modelo 720) de los ejercicios 2014, 2015 y 2016., de 10.000 € cada una. (30.000 € en total).

El recurso contencioso-administrativo se basa en síntesis en los siguientes fundamentos:

-Se refiere a un dictamen de la Comisión Europea de 15 de febrero de 2.017, que denunciaba la desproporcionalidad sancionadora en el ordenamiento tributario español, con posterior recurso que pende ante el TJUE desde el 23 de octubre de 2.019 en asunto C-788/2019, y cuyos fundamentos pormenoriza. (Calificar los activos como ganancias patrimoniales no justificadas que no prescriben; o multa automática fija del 150%, o multas por incumplir el deber de información que exceden de aquellas previstas por el régimen general para infracciones similares. Se cita asimismo una Sentencia estimatoria de la Sala de Castilla y León de 28 de noviembre de 2.018.

-En segundo lugar se centra en el procedimiento inspector seguido por IRPF de 2.014 a 2.016, que concluía con conformidad respecto de 2.015 y sin regularización respecto de 2.014 y 2.016 y señala que, una vez puesto fin al mismo por resolución de 4 de setiembre de 2.018, el 9 de agosto la Unidad Operativa nº 7 de la Subdirección de Inspección incoaba expediente sancionador en base al procedimiento del artículo 216 NFGT, por la infracción tributaria de la Disposición Adicional Undécima de la citada NF General. Se aduce que esa actividad se iniciaba una vez dada conformidad al acta y a la sanción de 2.015 creyendo que con ello quedaba regularizada la situación tributaria y sin que nada hubiese advertido la Inspección sobre el modelo 720 ni sobre sanciones por su falta de presentación. Considera discutible ese proceder de la inspección, como contrario a los artículos 145, 34, o 149 de dicha norma, que se infringiría en tanto que se tramita un procedimiento sancionador por infracciones distintas a las incluidas en la propuesta de acta lo que concluye que lleva a la nulidad del mismo en base a las letras e) y f) del artículo 47.1 de la LPAC 39/2015. Se añade que, como en ese momento de incoarse ya había finalizado el procedimiento de comprobación inspectora la separación separada incidiría sobre el non bis in idem .

-Se alude, como elemento necesario referido a la voluntad de ocultar bienes y defraudar, a que, en fecha de 31 de marzo de 2.014, en cumplimiento de esa obligación de declarar en modelo 720, presentó el correspondiente a 2.013, informando de la titularidad como nudo propietario de 54 acciones de la entidad francesa POL ROGER por valor de 73.899 €, evidenciando así la voluntad de informar sobre su patrimonio en el extranjero. Aunque hubiera variaciones en número y valor en 2014, 2015 y 2016, se trataba de los mismos títulos, lo que excluiría la finalidad defraudatoria en la circunstancia de no declarar en dichos ejercicios en base a la Norma Foral 5/2013, de 17 de Julio, a la vez que se declaraba en diciembre de 2.012 la venta de parte de ellas o declaraba por Impuesto de Sucesiones en Francia por la herencia de su madre allí residente. Añade que el TEAF entiende que precisamente por ello, y por conocer la obligación de declarar, se acreditaría el ánimo de omitir ese deber, pero defiende el actor que no tiene por qué suponerlo el simple omitir declarar esas meras variaciones que superen los 20.000 €. Lo que esas variaciones supusieron en el IRPF ya fue regularizado por la Inspección imponiendo sanción de conformidad, recargos e intereses. Además, los modelos 720 fueron presentados en fecha de 4 de setiembre de 2.018, que es circunstancia que no recoge la resolución recurrida.

Por último, considera las sanciones contrarias al principio de proporcionalidad ya que solo en 2015 hubo lugar a regularizar su situación en el IRPF en suma de 6.221,12 € y no en los ejercicios de 2.014 y 2.016, y en cambio se le imponen sanciones que suman 30.000 €, citando en tal sentido la Sentencia de la Sala de la C.A de Extremadura de 27 de febrero de 2.020.

La representación de la DFG contestaba por medio de escrito de los folios 79 a 89, con una primera amplia referencia a la normativa que regula las infracciones apreciadas, - D.A. Undécima de la Norma Foral General

Tributaria, incluida por N.F 5/2013, de 7 de Julio, y su desarrollo por virtud del Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre, y las órdenes forales aprobatorias del Modelo 720. No discutida la obligatoriedad de presentar la declaración en los tres ejercicios, dicha contestación se canalizaba seguidamente a través de la práctica total transcripción de nuestras Sentencias de 19 y 20 de octubre de 2.020 en recursos 62/2020 y 63/2020, no sin defenderse previamente que la regularización inspectora afectante al IRPF de dichos ejercicios de 2.014 a 2.016 producida de conformidad, resulta ajena al presente litigio, por tratarse de obligaciones independientes y no habiendo posible lugar al incumplimiento del principio non bis in idem; en 2014 y 2016, no hubo regularización ni sanción y la doble punición resulta por ello imposible.

## **Segundo.**

Las actuaciones sancionadoras que se recogen en el expediente ofrecen la siguiente panorámica básica en torno al supuesto controvertido;

Respecto del ejercicio de 2.014, a los folios 465 a 468 consta que ese año se habían declarado 54 títulos por valor de 73.899 €. de la mencionada firma francesa POL ROGER respecto de 2.013, que por herencia de la madre se incrementaban en 2.014 en 92,5 títulos hasta alcanzar 146,5 que valorados en 1.950 € daban por resultado un notable incremento hasta 285.675 €. En 2.015, el expediente singular tramitado al efecto constataba la venta de 93 títulos por valor de 159.0130 €, que habían dado lugar a regularización en el IRPF de dicho ejercicio por ganancia patrimonial, con sanción tramitada conjuntamente en Anexo, -f. 273 a 279-, que en su versión reducida, (48%) se cifraba en 2.986,14 €. Por último, en 2.016 se constaba un incremento de valor por 53,5 acciones que alcanzaban así los 249.310 €.

Dando por sentado y por reproducido el extracto de dichas Sentencias en lo que afecta al encuadre general del litigio y coincidencia con este supuesto actual, la primera perspectiva que esta Sala debe reiterar es que no consta inicialmente justificada, -ni es en principio compartible, por lo que ya hemos argumentado en nuestros precedentes-, la sospecha o judicialización a nivel comunitario europeo de la concreta medida que en este caso se ha aplicado, más allá de que penda ante el TJUE un recurso promovido por la misma Comisión Europea que cuestione en particular otras de las medidas que se dan en el ordenamiento tributario español respecto de la lucha contra el fraude fiscal por deslocalización de bienes y derechos.

Las partes litigantes no aportan directamente suficientes datos e informaciones sobre ese punto, y resulta así de interés la invocada Sentencia STSJ, Sala Contencioso-Administrativo Sección 1ª de la Comunidad de Extremadura de 27 de febrero de 2020 (ROJ: STSJ EXT 160/2020) en Recurso nº 47/2019, de la que vamos a extrapolar aspectos relevantes sobre dicha cuestión, siempre haciendo selección de párrafos a fin de aligerar en lo posible la cita. Se alude así en dicha resolución citando al TEAC en Resolución 529/2016 de 14 febrero de 2019, (2019/18044), al ocuparse de manera amplia sobre la compatibilidad de la norma española con el derecho comunitario, a diversas medidas internas que estarían siendo objeto de litigio comunitario, sin específica mención a la que en este proceso nos ocupa.

Tras esta acotación, lo que de dicha Sentencia se desprende no viene en auxilio de la tesis de la parte recurrente en este proceso, ya que en suma, en su F.J. Quinto destaca que el objeto del presente juicio contencioso-administrativo es el acuerdo sancionador por no haber declarado la parte demandante cinco cuentas de las que era titular en el Reino Unido en el año 2012 a través del modelo 720 de Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y la conclusión a la que llega dicho pronunciamiento se recoge en su F.J. Octavo en el sentido expreso que sigue, -al que mayor de los respetos por parte de esta Sala-, y sin que se derive de él conclusión que pueda proyectarse con eficacia sobre el presente supuesto;

"Llegados a este punto del debate, lo que sí resulta necesario es analizar el cumplimiento del principio de legalidad y el principio de proporcionalidad en relación a la conducta de la parte actora.

Desde el punto de vista del principio de legalidad, la Disposición adicional decimoctava de la LGT dispone de tres apartados. El apartado 2 de la Disposición adicional decimoctava de la LGT es el que regula el régimen de infracciones y sanciones. En este apartado 2 no existe remisión alguna a la norma reglamentaria sino que se trata de una norma que describe la conducta típica y se agota en la propia definición legal.

El apartado 2 de la Disposición adicional decimoctava de la LGT dispone lo siguiente:

"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.

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".

Esta es la concreta norma que le ha sido imputada a la parte actora, y como decimos, en la misma no existe una remisión expresa a la norma reglamentaria a efectos sancionadores, por lo que consideramos que la norma debe interpretarse, en cumplimiento del principio de legalidad en materia sancionadora, en atención a su contenido, lo que hace que los conceptos de datos y grupos de datos no puedan interpretarse, a efectos sancionadores, mediante el artículo 42 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, pues conduciría, en este concreto supuesto de hecho, a un resultado claramente desproporcionado e incompatible con los principios y garantías del Derecho Administrativo sancionador.

Por este motivo, en este caso, valoramos que la parte actora en el año 2012 disponía de cinco cuentas corrientes en el Reino Unido. Cuatro de las cuentas no superaban el límite de 50.000 euros que hacía preceptiva la declaración informativa. El saldo de estas cuatro cuentas corrientes era de 39.964,82 euros, 6.581,28 euros, 1.024,59 euros y 1.760,34 euros; como vemos, dos de los saldos no pueden calificarse de elevados. La cuenta que sí superaba el saldo de 50.000 euros que hacía obligatorio el cumplimiento de la Declaración informativa era la que tenía un saldo de 88.481,84 euros.

De este modo, lo relevante a efectos sancionadores es el incumplimiento de la obligación de suministrar información sobre las cuentas en el extranjero, que solamente una de las cuentas en el Reino Unido superaba el importe de 50.000 euros, que dos de las cuentas corrientes presentada un saldo que no puede calificarse de importancia económica, que la infracción se comete no por el incumplimiento de una obligación tributaria material sino por el incumplimiento de una obligación tributaria formal y que la infracción debe considerarse una única infracción en atención a que el apartado 2 de la Disposición adicional decimoctava de la LGT no contiene una mención específica al Reglamento. Por todo ello, la sanción a imponer lo será por una única acción culpable en el mínimo de 10.000 euros previsto en la Disposición adicional decimoctava de la LGT. Esta sanción es proporcionada a la gravedad del hecho cometido y el saldo de las cuentas corrientes no declaradas, pues, una sanción de mayor cantidad -como ha sido la de 125.000 euros impuesta por la Agencia Tributaria- es claramente incompatible, en este supuesto, con el principio de proporcionalidad, consecuencia del principio de legalidad garantizado en el artículo 9.3 CE que no puede ser desconocido por este Tribunal Superior de Justicia de Extremadura al examinar la infracción cometida y la graduación de la sanción.

Todo lo anterior nos conduce a la estimación parcial del recurso contencioso-administrativo."

Por todo ello, la alusión a procedimientos comunitarios en curso derivados de un dictamen de la Comisión Europea de 15 de febrero, y el posterior recurso ante el TJUE, que se refieren a medidas sancionadoras, no se justifica que mantenga una clara conexión, ni por cuantías ni por conceptos, con las exacciones que por incumplir un deber formal de información se le han aplicado en este caso al recurrente, y ninguna razón concurre para amalgamar esa proporción sancionadora con la que se pueda estar cuestionando ante la instituciones de la Unión, tal como la consistente en calificar los activos como ganancias patrimoniales, no aplicar a ellas la figura de la prescripción, o gravar con multas porcentuales de 150 puntos sobre el valor regularizado. Ni esas medidas se corresponden a la fase estrictamente formal de presentación del impreso, -gravadas con sanciones como las aplicadas en este caso-, ni, en consonancia, se pueden analizar en este proceso, por estrictas exigencias revisoras, si las tales sanciones bajo el escrutinio de las instituciones comunitarias europeas, resultan desproporcionadas.

Por ello, se ratifica este Tribunal en lo afirmado en sentencias como la de 23 de Octubre de 2.020 en el R.C-A nº 63/2020, al remitirse al examen comparativo con el cuadro de sanciones que, tomando la Ley General Tributaria como modelo general, se reflejan en sus artículos 198 y siguientes, que son los que incluyen multas pecuniarias fijas relacionadas con tales deberes formales, o las muy similares que se incluyen en la propia NFGT -artículos 202 y siguientes-, para llegar a la conclusión de que, aun pudiendo situarse en la zona más alta, en nada esencial se apartan las aplicadas al presente caso de la tónica general que de esas previsiones normativas resultan para los supuestos de infracciones consistentes en omitir declaraciones o cumplimiento de deberes formales, contables o de información, con frecuente empleo de la computación por razón de datos omitidos y, en ocasiones, fijos y mínimos inferiores o superiores al del caso enjuiciado, pero con una general homologación que enerva la tesis subyacente de que se imponen sanciones desproporcionadamente superiores a las generales del sistema.

Respecto a la culpabilidad, es de señalar asimismo que carece de toda base la posición actora de requerir el dolo específico de defraudar como elemento culpable imprescindible. Antes bien, las obligaciones formales basadas en el artículo 17.4 de la NFGT, solo imponen la voluntariedad del autor manifestada en que la omisión de la declaración le resulte libremente imputable ya sea a título de dolo genérico o de mera culpa o negligencia. Detrás de esa omisión puede haber una total ausencia de intencionalidad o de móvil defraudatorio, y sí, en cambio, una mera dejadez u olvido, y no por ello la infracción dejará de ser apreciable en cuanto al elemento de la culpabilidad. De ahí, que no tenga esta Sala que examinar con carácter decisivo si realmente alguna de las excusas que la parte opone esgrime a la hora de justificar la omisión, excluye o no el ánimo de defraudar, sin perjuicio de constatar que, pese a lo que se afirma por dicha parte, la situación patrimonial de los bienes en país extranjero (Francia) había

evolucionado de manera muy significativa con respecto al último ejercicio declarado -2.013-, y que se habían producido adquisiciones y transmisiones relevantes, incluso a efectos del impuesto personal, al menos en 2.015.

### Tercero.

Examinando el expediente digital remitido, se plantea sin embargo el problema de la compatibilidad de la sanción impuesta al margen y en coincidencia con la culminación del procedimiento inspector.

La cuestión, pese a no quedar demasiado perfilada por la parte recurrente, ha sido ya abordada por esta misma Sala y Sección al menos en la Sentencia nº 93/2018, de 14 de marzo (ROJ: STSJ PV 1169/2018) del R.C-A nº 1085/2017, en el siguiente sentido;

"CUARTO) El artículo 28-2 del Decreto Foral 42/2006 que aprobó el Reglamento de infracciones y sanciones tributarias no dispone la tramitación separada, en todo caso, de los procedimientos sancionadores que hayan de incoarse por las conductas constitutivas de infracción que se hubieran puesto de manifiesto durante el procedimiento inspector sin vinculación con los elementos determinantes de la liquidación, sino su iniciación aparte de la que corresponda a los procedimientos sancionadores que deriven de las actas de inspección.

La Administración demandada invoca ese precepto como habilitante de la tramitación separada de los procedimientos sancionadores incoados a la recurrente por la comisión de la infracción prevista por el artículo 206-2 de la NFGT, sin atender a su contexto bien delimitado por las disposiciones de esa Norma y las de desarrollo reglamentario de la misma citadas por la recurrente.

Así es que según el artículo 213.2 de la NFGT "En los supuestos de actas de conformidad las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo, conforme se establezca reglamentariamente".

Y el artículo 23 del Reglamento de infracciones y sanciones tributarias dispone:

"1.- Como regla general , la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un procedimiento separado del procedimiento de aplicación de los tributos, de acuerdo con lo dispuesto en la Sección 2ª de este capítulo.

2.- No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en los supuestos en que la persona interesada renuncie a la tramitación separada del procedimiento sancionador y en los supuestos de actas de conformidad las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora y con lo dispuesto en la Sección 3ª de este capítulo. Dicho análisis conjunto no procederá en aquellos supuestos en los que se preste la conformidad a la regularización tributaria pero no a la propuesta de sanción".

(QUINTO) La conformidad de la recurrente con las propuestas de regularización recogidas en las Actas extendidas el 4-06-2014 se extendió a las propuestas de sanción lo que comportó la tramitación conjunta del procedimiento inspector y de los procedimientos sancionadores derivados de las regularizaciones del IS e IVA practicadas en aquel, de conformidad con los preceptos transcritos en el fundamento anterior.

Esos preceptos no diferencian a efectos de la tramitación conjunta de los procedimientos de regularización y sancionador o sancionadores entre infracciones que conciernan a los elementos determinantes de la liquidación (v.g. la del artículo 195.1 de la NFGT, aplicado al caso) e infracciones que se pongan de manifiesto durante el procedimiento de comprobación e investigación y que no impliquen liquidación, sino que se refieren a las cuestiones relativas a las infracciones para su análisis en el correspondiente de aplicación de los tributos.

Así es que la incoación separada de los procedimientos sancionadores de los que traen causa las resoluciones recurridas en este contencioso vulnera el principio de unidad de actuaciones o tramitación conjunta de los procedimientos de regularización y sancionador en los supuestos de conformidad del contribuyente no solo con la regularización tributaria sino también con la propuesta de sanción.

La voluntad manifestada por el contribuyentes en las actas firmadas "de conformidad" no se compadece, desde luego, con actuaciones "ex post" que impliquen consecuencias aún más gravosas que las que comportan las propuestas de regularización y sanción a las que se ha extendido su consentimiento, pues asentada en los resultados de la actuación inspectora conocidos a la fecha de firma de las actas bien pudiera ser otra distinta si a esos resultados se hubieran añadido otros igualmente gravosos en el seno del mismo procedimiento de aplicación de los tributos; sin romper la unidad de actuaciones o tramitación conjunta requerida no solo por razones de economía de tramites sino también por la propia incontinencia, lógica o fundamento de la declaración de conformidad "in totus"; esto es, sin escisiones o actuaciones separadas que alteren los elementos que constituyeron la base sobre la que se formó la voluntad del obligado tributario.

La autonomía del tipo infractor (Art. 206-2 c de la NFGT) esto es, su no implicación en los elementos de las liquidaciones tributarias no puede justificar el ejercicio separado de la potestad sancionadora pues, según decimos, son razones de carácter procedimental que conciernen a la garantía de que la voluntad del contribuyente

manifestada en el acta de conformidad se sustente en todos los elementos de regularización y sancionadores que puedan derivarse del procedimiento de investigación, las que impiden un análisis separado de las cuestiones relativas a las infracciones; cosa distinta, a que, dentro de la tramitación conjunta de las actuaciones de regularización y sancionadoras, se individualicen las correspondientes a las infracciones que no tengan relación con las liquidaciones".

Mantenemos dicho criterio para el presente caso en que, aun sin entrarse en las precisiones de fechas, plazos y preclusiones que en ese otro proceso se debatían, se reproduce el esquema fundamental de que el expediente abreviado incoado por la Inspección en fecha de 9 de agosto de 2.018 fue independiente y separado de las actuaciones inspectoras que concluyeron en el acta de liquidación y sanción de 4 de setiembre de dicho año - folios 281 y ss-, a que se había ya prestado conformidad por el sujeto pasivo antes de iniciarse el nuevo y diferente procedimiento.

Ahora bien, esta conclusión solo afecta a la regularización del ejercicio de 2.015, pues siendo su fundamento la necesaria concentración sancionadora en una sola unidad procedimental de decisión, en garantía de los bienes jurídicos y certezas mencionados, en los supuestos de 2.014 y 2016 se ha visto que las actuaciones de comprobación inspectora concluyeron sin regularización ni sanción en la línea tradicional de "comprobado y conforme", y no es concebible esa exigencia de concentración allá donde no existen los presupuestos de la conformidad o de la renuncia a la tramitación separada por no darse la base formal y de actividad para ello. En tales supuestos, el expediente "ad hoc" para revisar y sancionar el incumplimiento de la obligación del a Disposición Adicional Undécima de la NFGT no puede vincularse, a nuestro juicio, con los actos de aplicación tributaria de la comprobación inspectora.

#### **Cuarto.**

En consecuencia, procede la estimación parcial del recurso con anulación de la sanción correspondiente al ejercicio de 2.015, y confirmación de las actuaciones recurridas en lo demás, no procediendo, por ello, especial imposición de costas. - Artículo 139.1 LJCA-

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, la Sala, (Sección Primera) emite el siguiente,

### **FALLO**

ESTIMAR PARCIALMENTE EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR LA PROCURADORA DE LOS TRIBUNALES DOÑA OLGA MIRANDA FERNÁNDEZ EN REPRESENTACIÓN DE DON Olegario FRENTE A RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO- ADMINISTRATIVO FORAL DE GIPUZKOA DE 28 DE ABRIL DE 2.020, QUE DESESTIMABA LAS RELAMAICONES ACUMULADAS Nº NUM000, NUM001 Y NUM002 DE 2.019 SEGUIDAS CONTRA ACUERDOS DE LA SUBDIRECCIÓN GENERAL DE INSPECCIÓN DE 8 DE MAYO DE ESE AÑO QUE CONFIRMABAN EN REPOSICIÓN SANCIONES DE 10.000 EUROS CADA UNA POR NO PRESENTAR DECLARACIONES EN MODELO 720 EN LOS EJERCICIOS DE 2.014, 2015 Y 2016, Y DECLARAR DISCONFORME A DERECHO Y ANULAR DICHA RESOLUCIÓN EN CUANTO A LA SANCIÓN RECLAMADA QUE CORRESPONDE A 2.015, CUYA ANULACIÓN PROCEDE, SIN ACOGER LAS PRETENSIONES DEL RECURSO EN RELACION CON LAS SANCIONES DE LOS OTROS DOS EJERCICIOS, Y SIN HACER IMPOSICIÓN DE COSTAS,

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de TREINTA DÍAS ( artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con n.º 4697 0000 93 0724 20, un depósito de 50 euros , debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito ( DA 15.ª LOPJ).

Así, por esta nuestra Sentencia, de la que se dejará testimonio completo en estos autos, lo pronunciamos, mandamos, y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo la Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 30 de marzo de 2021.

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.