

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083304

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 351/2021, de 30 de abril de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 826/2020

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. No se aprecia culpabilidad. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Modelo 720. Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo frente a la resolución del TEAR desestimatoria de la reclamación en su día formulada contra la liquidación girada por IRPF del ejercicio 2012 por apreciar la Administración tributaria la existencia de una ganancia patrimonial no justificada resultante de la atribución de la valoración del bien situado en el extranjero respecto del que no se cumplió en plazo la obligación de información a que se refiere la disp. adic. 18 LGT y el acuerdo sancionador derivado de los hechos que dan lugar a la precitada liquidación por deuda tributaria, girado por el 150% sobre la cuota tributaria. La Administración nada aporta a la motivación del elemento de la culpabilidad que tiene que ser específica e individualizada. Nada consta en la resolución sancionadora en relación con el necesario enlace argumentativo -específico e individualizado- entre el elemento objetivo de la infracción (incumplimiento de la obligación de información) y la conclusión de culpabilidad. A mayor abundamiento (y con independencia ya del hecho relativo a que, aunque tardíamente, la actora presentó *motu proprio* y sin previo requerimiento al efecto la declaración de información), la misma ha alegado determinadas circunstancias para intentar justificar su no presentación en plazo (como, entre otras, su avanzada edad -79 años- y ser su marido el que de *facto* administraba sus bienes). La Administración nada ha expresado en relación con las circunstancias subjetivas alegadas por la actora. No queremos decir aquí que las mismas justifiquen el incumplimiento en plazo de la obligación de información, pero sí que una adecuada motivación del elemento subjetivo de este injusto tributario -como de cualquier otro- incluye una ponderación de las circunstancias del caso concreto, lo que aquí no se ha realizado.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179, 183 y disp. adic. decimoctava.

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

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 39.

Constitución Española, art. 31.

PONENTE:

Don Manuel José Baeza Díaz-Portales.

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 000826/2020

N.I.G.: 46250-33-3-2020-0001538

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA

COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION TERCERA

En la ciudad de Valencia a 30 de abril de 2021.

La Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, compuesta por los Ilmos. Sres D. MANUEL JOSÉ BAEZA DÍAZ-PORTALES, Presidente, D. LUIS

MANGLANO SADA, D. AGUSTÍN GÓMEZ-MORENO MORA y D^a MARÍA JESÚS OLIVEROS ROSSELLÓ, Magistrados, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

en el recurso contencioso administrativo nº 826/2020 interpuesto por doña Margarita, representada por el Procurador don MIGUEL CASTELLO MERINO y asistida por la Letrada doña BARBARA BUENO VILLENA contra la resolución adoptada con fecha 4.6.2020 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatoria de la reclamación en su día formulada por la hoy demandante contra la desestimación del recurso de reposición articulado frente a los siguientes actos administrativos: (i) liquidación girada por la Dependencia de Inspección de Valencia de la Agencia Tributaria en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2012 (importe total de 99.767,20 € -incluidos intereses de demora por importe de 11.978,07 €-), consecuencia de apreciar la Administración tributaria la existencia de una ganancia patrimonial no justificada por importe de 175.581,00 €, resultante de la atribución de la valoración del bien situado en el extranjero respecto del que no se cumplió en plazo la obligación de información a que se refiere la Disposición Adicional Decimoctava LGT/03; y (ii) acuerdo sancionador derivado de los hechos que dan lugar a la precitada liquidación por deuda tributaria, girado por el 150% sobre la cuota tributaria. Habiendo sido parte demandada en los autos el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE VALENCIA, representado y asistido por el ABOGADO DEL ESTADO. Y Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. MANUEL JOSÉ BAEZA DÍAZ-PORTALES.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por ley, se emplazó a la demandante para que formalizara la demanda, lo que verificó mediante escrito en que suplicó que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución recurrida.

Segundo.

Por la parte demandada se contestó la demanda mediante escrito en el que solicitó que se dictase sentencia por la que se confirme la resolución recurrida.

Tercero.

No habiéndose recibido el proceso a prueba se emplazó a las partes para que evacuasen el trámite prevenido en el art. 64 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción, y cumplido dicho trámite quedaron los autos pendientes de votación y fallo.

Cuarto.

Se señaló la votación y fallo del recurso para el día 27/04/2021.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Actos administrativos recurridos y motivos del recurso.*

Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo frente a la resolución adoptada con fecha 4.6.2020 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatoria de la reclamación en su día formulada por la hoy demandante contra la desestimación del recurso de reposición articulado frente a los siguientes actos administrativos: (i) liquidación girada por la Dependencia de Inspección de Valencia de la Agencia Tributaria en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2012 (importe total de 99.767,20 € -incluidos intereses de demora por importe de 11.978,07 €-), consecuencia de apreciar la Administración tributaria la existencia de una ganancia patrimonial no justificada por importe de 175.581,00 €, resultante de la atribución de la valoración del bien situado en el extranjero respecto del que no se

cumplió en plazo la obligación de información a que se refiere la Disposición Adicional Decimoctava LGT/03; y (ii) acuerdo sancionador derivado de los hechos que dan lugar a la precitada liquidación por deuda tributaria, girado por el 150% sobre la cuota tributaria.

La demanda presentada en esta sede jurisdiccional aparece fundamentada, en síntesis, en los siguientes motivos: 1) la aplicación del tipo impositivo del 150% vulnera el principio de confiscatoriedad; 2) improcedente graduación de la sanción; 3) ausencia de culpabilidad y falta de motivación del acuerdo sancionador; 4) infracción del principio de proporcionalidad en la imposición de la sanción; y 5) el acuerdo sancionador vulnera también el principio de seguridad jurídica y el de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables.

La Abogacía del Estado se ha opuesto a la estimación del recurso.

Segundo. *Consideraciones previas sobre los motivos de impugnación.*

Como acabamos de ver, la resolución del TEARCV aquí impugnada se pronuncia tanto sobre la liquidación por deuda tributaria como sobre la sanción conectada a la misma respecto de los que se había interpuesto previo recurso de reposición (que es contra el que se interpuso la reclamación económico-administrativa). De hecho, en dicha reclamación económico-administrativa la actora esgrimió motivos de impugnación frente a ambos actos administrativos (liquidación por deuda y sanción).

Sucede, empero, que en la demanda presentada en este proceso judicial únicamente se han articulado motivos de impugnación frente a la sanción, ninguno contra la liquidación por deuda tributaria.

Consecuentemente con lo anterior, y de acuerdo con lo prevenido en el art. 33.1 LJCA, nuestro enjuiciamiento queda circunscrito al acuerdo sancionador.

Y a ello no empecé el hecho de que en el escrito de conclusiones se aleguen, ex novo, nuevos motivos frente a la liquidación por deuda tributaria. Como es bien sabido, el escrito de conclusiones tiene un objeto limitado - art. 64.1 LJCA- y en el mismo no pueden plantearse cuestiones que no hayan sido suscitadas en los escritos de demanda y contestación - art. 65.1 LJCA-.

Tercero. *Normativa de aplicación al caso y el procedimiento de infracción 2014/4330 abierto por la Comisión Europea frente al Reino de España.*

La Ley 7/2012 impuso a los residentes fiscales en España la obligación de declarar determinados bienes y derechos localizados en el extranjero con el denominado modelo 720, considerando además como ganancias patrimoniales no justificadas los bienes y derechos situados en el extranjero no declarados correctamente en tal modelo. A ello se asoció -de un lado- una prevención de imprescriptibilidad y -de otro y por lo que aquí más interesa- un régimen sancionador que llega a la imposición de sanciones pecuniarias del 150% de la cuota tributaria.

Pues bien, aunque ello no vaya a resultar decisivo ni determinante de la solución que se confiera al presente recurso, no está de más referirnos al Dictamen Motivado de la Comisión Europea de 15.2.2017 dirigido contra el Reino de España con base en el art. 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y que viene precisamente referido a determinados aspectos de la obligación de información de que aquí se trata.

Y es que la Comisión entiende que las sanciones tributarias conectadas al incumplimiento de la normativa española al respecto de tal obligación pueden ser incompatibles con el Derecho de la Unión Europea. En este sentido, y entre otras cosas, la Comisión aprecia que pueden existir diferencias injustificables -entre residentes y no residentes- respecto de la obligación de declarar los bienes y derechos situados en el otro Estado de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, lo que aparece acentuado con el régimen sancionador. Concretamente, se expresa que esta obligación no se exige en caso de posesión de bienes o derechos en España.

La Comisión, si bien reconoce que la obligación de información puede estar justificada por la necesidad de evitar el fraude y evasión fiscales o para garantizar la eficacia de los controles fiscales, niega la presunción de que la tenencia de bienes y derechos en el extranjero suponga necesariamente propósito de defraudar a la Hacienda Pública. Destaca en este sentido la desproporción de la sanción, máxime cuando se impone sin plazo de prescripción alguno, asimilando los bienes y derecho no declarados a ganancias patrimoniales no justificadas; y ello a pesar de la existencia de medios para conseguir la información de bienes y derechos en el extranjero, como el intercambio automático de información fijado en las Directivas de cooperación administrativa, hábiles para identificar dichos bienes y derechos.

Pues bien, a día de hoy la Comisión Europea ya ha formulado demanda contra el Reino de España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la que se pide que éste declare el incumplimiento de las obligaciones que a España corresponden en virtud de los arts. 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo por las siguientes causas:

1.- Al establecer consecuencias del incumplimiento de la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de la presentación extemporánea del "Modelo720" que conllevan la calificación de dichos activos como ganancias patrimoniales no justificadas que no prescriben.

2.- Al imponer automáticamente una multa pecuniaria fija del 150% aplicable en caso de incumplimiento de la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de presentación extemporánea del "Modelo 720", y

3.- Al aplicar multas pecuniarias fijas por incumplimiento de la obligación de información respecto de los bienes y derechos en el extranjero o por presentación extemporánea del "Modelo 720", cuyo nivel es superior al de las sanciones previstas por el régimen general para infracciones similares.

Cuarto. *El elemento subjetivo del injusto tributario y la motivación del mismo en la resolución sancionadora.*

Como quedó reseñado en el primero de los fundamentos jurídicos de esta sentencia, uno de los motivos de impugnación en que se funda la demanda es el de falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador.

A este respecto, nos cumple comenzar expresando que es consolidado criterio jurisprudencial (SSTS de 2 de diciembre de 2000, 7 de abril de 2001 y 3 de junio de 2002, 20 de enero de 2007 o 1 de abril de 2008, entre muchas otras) que toda la materia relativa a infracciones tributarias, como inscritas en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, ha de resolverse desde la perspectiva de los principios de culpabilidad y tipicidad, con completa proscripción de la imposición de sanciones por el mero resultado, conforme ya tuvo ocasión de declarar la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/96, de 26 de abril.

En este mismo sentido debe también tenerse en cuenta que el Tribunal Constitucional, en su sentencia número 164/2005 viene a establecer, con cita de la STC 96/1990, que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, sino que en esta materia rige 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 contribuyente, por lo que cabe apreciar vulneración de la presunción de inocencia cuando se impone una sanción por el mero hecho de no ingresar, sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, ya que no se puede sancionar por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere.

En nuestro caso, la resolución sancionadora se ocupa del elemento subjetivo de la culpabilidad en su fundamento de derecho quinto. En el mismo se expresa lo que sigue:

" (...) Ahora bien, si partimos de los hechos acreditados por la Inspección y que han dado lugar a la liquidación dictada, la cuestión se centra en determinar si la conducta del obligado tributario puede entenderse culpable o al menos negligente y por ello merecedora de sanción.

En relación a dicha cuestión, varios son los elementos, hechos e indicios que permiten evaluar la conducta del obligado tributario, como se expondrá a continuación:

- La obligada tributaria, persona física que siempre ha ostentado la condición de residente fiscal en España, es titular de una cuenta corriente situada en el extranjero, de considerable cuantía, desde el ejercicio 2010 que mantuvo oculta a la Administración tributaria española, al no declarar las rentas imputables al mismo, sujetas a tributación, en las correspondientes declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre la renta de las personas físicas que estaba obligada a presentar, incluyendo la totalidad de sus rentas.

- Cuando se estableció la obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero, a través de la Disposición Adicional 18ª de la LGT (introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude -BOE del día 30 de octubre-), desarrollada en los artículos 42 bis , 42 ter y 54 bis del RGAT (introducidos por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre , por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre -BOE del 24 de noviembre-), la obligada tributaria, pese a lo que se publicitó la mencionada obligación así como las implicaciones derivadas de su incumplimiento o del suministro de aquella fuera de los plazos establecidos, optó por presentar fuera de plazo, la preceptiva declaración de bienes y derechos situados en el extranjero, modelo 720, informando sobre la titularidad de la referida cuenta. No hay que olvidar que ante lo novedoso de dicha infracción, tuvo una gran difusión en todos los medios de comunicación, no solo en los especializados sino en lo de común conocimiento, por lo que parece imposible que la obligada tributaria no fuera consciente de su obligación y de su incumplimiento.

- Y finalmente, cuando ha sido requerida por la Inspección para que acreditase que la titularidad de dicha cuenta en el extranjero se correspondía con rentas declaradas, la obligada tributaria se ha limitado a manifestar que el saldo de la cuenta en el extranjero procede de un cargo por un fondo de inversión de una cuenta abierta en España, sin que en ningún momento se haya acreditado una correspondencia inequívoca entre el saldo de dicha cuenta y la información contenida en el extracto de la cuenta abierta en España NUM000.

En consecuencia, el deber incumplido no se corresponde, a juicio de esta Dependencia Regional de Inspección, con una interpretación laxa de la norma, sino que su actuar fue consciente y voluntariamente dirigido a ocultar su cuenta corriente abierta en el extranjero, perjudicando con esta actuación directamente los intereses de la Hacienda Pública concretados en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos, conforme el artículo 31 de la Constitución ; actuación, por tanto, de tal trascendencia que debe calificarse de culpable.

Así pues, se entiende, por lo tanto, concurrente el elemento subjetivo necesario, de acuerdo con el art. 183 de la LGT , para la procedencia de la imposición de sanción por la comisión de infracciones tributarias, sin que se aprecie la intervención de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el art. 179 de la LGT .".

Quinto. Análisis y conclusión sobre la motivación de la culpabilidad.

Antes de nada, no debemos perder de vista que el elemento objetivo del injusto tributario de que aquí se trata (conforme resulta de la interrelación del art. 39.2 LIRPF con la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012) es el incumplimiento en el plazo legal establecido de la obligación de información establecida en la Disposición Adicional 18ª LGT; esto es, no tanto el hecho de la ocultación o no declaración de las eventuales rentas obtenidas en su momento, sino -se insiste- la no presentación del modelo 720 en el plazo que legalmente se estableció al respecto.

Dicho esto, nada aporta a la motivación del elemento de la culpabilidad las consideraciones que se realizan en los párrafos a que se refieren los guiones ("-") primero y tercero antes transcritos.

Y en lo que hace al segundo, si bien la consideración que en el mismo se contiene es un dato a considerar, no lo es menos que tal razonamiento podría aplicarse a cualquier supuesto de este tipo de infracción; es decir, es una consideración de aplicación general y, por tanto, insuficiente por sí sola para sustentar un juicio de culpabilidad. No olvidemos que la motivación de la culpabilidad tiene que ser específica e individualizada.

Y los restantes párrafos de la resolución sancionadora (los dos últimos del fundamento de derecho tercero) son meras conclusiones apodícticas de culpabilidad que carecen de ningún soporte que pueda explicarlas y justificarlas distinto del referido en el precedente párrafo. Es decir, nos falta -o, desde luego, nada consta en la resolución sancionadora- en relación con el necesario enlace argumentativo -específico e individualizado- entre el elemento objetivo de la infracción (incumplimiento de la obligación de información) y la conclusión de culpabilidad.

A mayor abundamiento (y con independencia ya del hecho relativo a que, aunque tardíamente, la actora presentó motu proprio sin previo requerimiento al efecto la declaración de información), la misma ha alegado determinadas circunstancias para intentar justificar su no presentación en plazo (como, entre otras, su avanzada edad -79 años- y ser su marido el que de facto administraba sus bienes).

Pues bien, la Administración nada ha expresado en relación con las circunstancias subjetivas alegadas por la actora. No queremos decir aquí que las mismas justifiquen el incumplimiento en plazo de la obligación de información, pero sí que una adecuada motivación del elemento subjetivo de este injusto tributario -como de cualquier otro- incluye una ponderación de las circunstancias del caso concreto, lo que aquí no se ha realizado.

En consecuencia, aunque se expresan los elementos objetivos y descriptivos de la infracción, es de advertir que la Administración no ha realizado una valoración concreta y circunstanciada de la conducta llevada a cabo por el sujeto pasivo mas que en función del resultado, y no hace una suficiente mención de los elementos de la conducta del sujeto pasivo en los que funda su juicio de culpabilidad, a partir de los que pueda inferirse el dolo o culpa del sujeto pasivo, lo que viene a significar que no ha sido acreditada debidamente por parte de la Administración la concurrencia de todos los elementos determinantes de la infracción y, por tanto, debe ser anulada la sanción impuesta, al haber sido apreciada la infracción en función del mero resultado de la conducta llevada a cabo; máxime teniendo en cuenta (lo que se expresa especialmente en relación con los dos últimos párrafos de la "motivación" antes transcrita del acuerdo sancionador) la doctrina jurisprudencial al respecto (véase, a título de ejemplo, la STS 6.6.2008), la que, entre otras cosas, establece que "la simple afirmación de que no se aprecian <<dudas interpretativas razonables basadas en una especial complejidad de las normas aplicables>> no constituye suficiente fundamentación de la sanción..." o que "... es al órgano sancionador a quién corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad, de manera que no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuáles la tesis del infractor es claramente rechazable. Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad...".

Es por todo lo expuesto por lo que habremos de acoger este motivo de impugnación y proceder a la estimación parcial del recurso (en lo que hace a la imposición de la sanción), razón por la que huelga entrar -por resultar innecesario- en el examen de los restantes motivos articulados en el escrito de demanda (todos ellos dirigidos frente al acuerdo sancionador).

Sexto. Costas procesales.

Habida cuenta de la estimación parcial del recurso, y de acuerdo con lo establecido en el párrafo segundo del apartado 1 del art. 139 LJCA (en la redacción dada al mismo por la Ley 37/2011), cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Vistos los preceptos y fundamentos legales expuestos, y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que, CON ESTIMACIÓN PARCIAL del presente recurso contencioso-administrativo, DEBEMOS ANULAR Y ANULAMOS los actos administrativos identificados en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, ELLO EXCLUSIVAMENTE EN LO QUE HACE a la sanción impuesta, la que se deja sin efecto. Sin efectuar expresa condena en las costas procesales.

Esta Sentencia no es firme y contra ella cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, recurso de casación ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de treinta días a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta respecto del escrito de preparación de los que se planteen ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo los criterios orientadores previstos en el Apartado III del 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 número 162 de 6 de julio de 2016).

A su tiempo y con certificación literal de la presente, devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

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

PUBLICACION.-Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que, como Secretario de la misma, certifico.

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.