

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084449

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de noviembre de 2021

Sala 1.^a

R.G. 3462/2019

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Obtención de información con carácter general (Declaración anual de operaciones). Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Procedimiento sancionador por incumplimiento de la obligación. En el caso que nos ocupa, el Tribunal debe determinar si es constitutiva de infracción tributaria la conducta de la interesada, que no presentó la Declaración Modelo 720 de Derechos y Bienes en el extranjero, incurriendo en el tipo objetivo previsto en la Disp. Adic. 18^a de la Ley 58/2003 (LGT), por incumplimiento de la obligación formal.

En base a lo dispuesto por la Disp. Adic. 18^a de la Ley 58/2003 (LGT), los residentes en España deben suministrar a la Administración tributaria información sobre todos los bienes y derechos de que sean titulares en el extranjero, y en concreto, sobre cuentas bancarias; títulos, activos o valores representativos de la participación en el capital de entidades o fondos, y sobre bienes inmuebles.

El incumplimiento de la referida obligación de información determina que, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 de la Disp. Adic. 18^a de la Ley 58/2003 (LGT), resulte de aplicación un régimen de infracciones y sanciones, que, en el caso de éstas, suponen la exigencia de una multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato no declarado, con un mínimo de 10.000 euros. Las sanciones se atenúan en caso de presentación fuera de plazo de la declaración, en cuyo caso ascienden a 100 euros por dato, con un mínimo de 1.500 euros.

Pero la principal consecuencia de la falta de presentación, o presentación fuera de plazo, de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, es la generación de un nuevo hecho imponible, previsto en el caso de las personas físicas en el art. 39.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), y consistente en la imputación de una ganancia patrimonial no justificada por el importe de los bienes y derechos en el extranjero, salvo que se acreditara su adquisición con rentas declaradas o en períodos en los que el contribuyente no fuera residente en España.

Pues bien, en este caso, la Inspección consideró que los bienes en el extranjero de que era titular la interesada a 31/12/2012 se correspondían con rentas no sujetas al IRPF, dado que habían sido adquiridos en un caso por herencia de su abuelo, y en otro, por donación de su padre. Y que la consecuencia directa del origen gratuito de los bienes y derechos era la imposibilidad de integrar una ganancia patrimonial no justificada ex art. 39.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) en la base liquidable general del año 2012 de la interesada, dada la incompatibilidad plena entre el IRPF y el ISD. Por tanto, la regularización de su situación tributaria llevada a cabo en el acta de conformidad se limitó a la integración en su Base liquidable del ahorro de los intereses y ganancias patrimoniales derivados de sus activos en el extranjero, que no habían sido objeto de declaración.

Ahora bien, como no había presentado la Declaración Informativa de Bienes y Derechos en el extranjero no sólo en 2012, sino tampoco en los restantes ejercicios objeto de comprobación (2013-2014-2015), la Inspección consideró que su conducta había incurrido en la infracción tributaria muy grave tipificada en la Disp. Adic. 18^a de la Ley 58/2003 (LGT) por falta de presentación del Modelo 720, por lo que acordó la imposición de sanción según lo establecido en dicha disposición y sus normas de desarrollo.

Alega la interesada, que no tenía obligación de incluir en la Declaración informativa Modelo 720 las acciones de la sociedad X porque no era titular de las mismas, sino tan sólo su beneficiaria. Pues bien, la obligación de presentación del Modelo 720, y las consecuencias de la falta de presentación «se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales» de los activos de que se trate, según resulte de «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».

En dicha normativa se prevé expresamente que, en el caso de los fideicomisos, como el trust anglosajón, tendrán «la consideración de titulares reales los beneficiarios o, cuando aún estén por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa la estructura jurídica». La obligación de declarar no se ve afectada por el hecho de que no hubieran de consignarse en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, ya que este impuesto sólo exige declarar los bienes de los que se sea titular jurídico. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 178, 183, 189 y 209 y Disp. Adic. 18ª.
RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), art. 3.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 42.bis, 42.ter y 54.bis.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 6 y 39.
Ley 19/1991 (Ley IP), art. 7.
Ley 10/2010 (Prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo), art. 4.
Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 65.
Constitución Española, art. 31.

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA PRIMERA
FECHA: 23 de noviembre de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-03462-2019
CONCEPTO: IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO. IP
NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL
RECLAMANTE: **Axy** - NIF ...
DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el siguiente acto:

Acuerdo de Resolución de Recurso de Reposición relativo a Acuerdo de Resolución de Procedimiento Sancionador, dictado el 30 de mayo de 2019 por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Cataluña, por incumplimiento de la obligación de presentación de la Declaración de Bienes y Derechos en el extranjero (Modelo 720) correspondiente a los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015, cuantía total 660.000,00 euros, mayor importe 280.000,00 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De los antecedentes obrantes en el expediente administrativo, en relación con el presente recurso debe destacarse lo siguiente:

El día 26 de abril de 2017 se notificó a la interesada el inicio de un procedimiento inspector relativo al Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicio 2012, con alcance parcial limitado a *"la comprobación de los bienes y derechos situados en PAÍS_2, así como los rendimientos y ganancias patrimoniales derivados de dichos bienes y derechos"*. Además, el procedimiento se extendía a la comprobación de la Declaración informativa de Bienes y Derechos en el extranjero (Modelo 720) de los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015. En fecha 07/06/2017 el alcance fue ampliado a general, en atención a la solicitud realizada con arreglo al art. 149 LGT.

En fecha 5 de septiembre de 2018 se instruyó a la reclamante Acta de conformidad por IRPF 2012, en la que la regularización de la Inspección consistió en incrementar la Base imponible del ahorro en el importe de intereses, rentas derivadas de la transmisión de valores y ganancias patrimoniales procedentes de sus activos sitos en el extranjero. La referida Acta se confirmó por el acuerdo de liquidación tácito al mes de su fecha, y no fue objeto de recurso.

Asimismo, y también en fecha 5 de septiembre de 2018, la Inspección notificó a la reclamante Propuesta de Imposición de Sanción Tributaria, calificando como muy grave, de acuerdo con lo previsto en la Disposición Adicional 18ª de la LGT, su conducta consistente en la falta de presentación de la Declaración informativa sobre bienes en el extranjero Modelo 720 correspondiente a 2012, 2013, 2014 y 2015. La sanción se confirmó mediante Acuerdo de fecha 26 de febrero de 2019, por un importe total de 660.000 euros.

El Acuerdo sancionador fue objeto de Recurso de Reposición presentado el 01/04/2019, el cual fue desestimado por Acuerdo de fecha 30 de mayo de 2019, notificado a la interesada el 03/06/2019.

Segundo.

Contra el referido Acuerdo la reclamante interpuso RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA *per saltum* ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, reclamación que se presentó el día 21 de junio de 2019

(fecha de entrada en TEAC 28/06/2019), solicitando la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones, las cuales fueron presentadas el 22 de septiembre de 2020. La reclamación se tramita con número 00/3462/2019. La interesada manifiesta su total disconformidad con el Acuerdo impugnado, solicitando su anulación por las siguientes argumentaciones que en síntesis se exponen:

Ejercicio de actividad económica por parte de la reclamante, por lo que no tiene obligación de presentar el Modelo 720 de acuerdo con lo dispuesto en el art. 42.bis.4,c) RGAT.

No es titular de las acciones de la entidad **XZ SA**, sino sólo beneficiaria de las mismas, por lo que en cualquier caso no tenía obligación de declararlas en el Modelo 720.

Existencia de un Procedimiento de infracción abierto contra España por la Comisión Europea por la posible vulneración de la normativa europea por causa de la regulación sobre la declaración de bienes en el extranjero y sus consecuencias en caso de incumplimiento, en concreto del principio de libre circulación de capitales.

Vulneración de los principios de proporcionalidad, igualdad y seguridad jurídica.

Falta de motivación de la culpabilidad.

Nulidad del procedimiento sancionador, por haber sido iniciado fuera del plazo de tres meses desde la incoación del acta de conformidad, y no ser válida la notificación de la Propuesta de sanción efectuada "en mano" al representante.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si es constitutiva de infracción tributaria la conducta de la recurrente, que no presentó la Declaración Modelo 720 de Derechos y Bienes en el extranjero, incurriendo en el tipo objetivo previsto en la D. AD. 18ª LGT, por incumplimiento de la obligación formal.

Tercero.

La primera cuestión que hay que abordar en el presente expediente es de índole formal: si, como se alega, el procedimiento sancionador fue iniciado una vez transcurrido el plazo de tres meses desde la incoación del acta de conformidad, lo que tuvo lugar el 5 de septiembre de 2018, por lo que sería nulo.

Recordemos a este respecto que el art. 209 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, en la redacción vigente *ratione temporis* disponía lo siguiente:

"1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.

2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto".

En cualquier caso, el plazo no empezaría a computarse desde la incoación del acta de conformidad como se alega, sino desde la liquidación derivada de la misma, es decir, desde el 5 de octubre de 2018.

Pero es que, en el presente supuesto, el expediente sancionador no deriva de una liquidación, sino que afecta a la comprobación de una obligación formal, la Declaración Informativa de Bienes y Derechos en el extranjero (Modelo 720), que estaba también incluida en el alcance del procedimiento iniciado el 26 de abril de 2017.

Ese día 26 de abril de 2017 se interrumpió la prescripción para la comprobación de la Declaración 720 de los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015, la cual se habría producido a los cuatro años desde la finalización del plazo respectivo de presentación (30/04/2013, 31/03/2014, 31/03/2015 y 31/03/2016). Todo ello según lo previsto en el art. 189 LGT:

"2. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.

3. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.

Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos".

Y fue en el seno del procedimiento inspector cuando se comunicó a la interesada, en la persona de su representante, la Propuesta de Imposición de Sanción de fecha 5 de septiembre de 2018, notificada ese mismo día a su representante **Don Bts**. La notificación tuvo lugar "en mano" en las oficinas de la Inspección de la Agencia Tributaria, dado que en el mismo acto se firmaba el acta de conformidad. Consta en el expediente el acuse de recibo de la Propuesta de Sanción firmado por el **Sr. Bts** ese día 05/09/2018.

La reclamante niega ahora validez a esa notificación porque alega que tanto ella como su representante tenían activada la recepción de las notificaciones por vía telemática, y debía haberseles comunicado de ese modo.

Pero el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en vigor desde 01/01/2011) establece en su artículo 3:

"1. Las personas y entidades a que se refiere el artículo siguiente estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que efectúe la Agencia Estatal de Administración Tributaria en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros Entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada, previa recepción de la comunicación regulada en el artículo 5.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá practicar las notificaciones por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los siguientes supuestos:

a. Cuando la comunicación o notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del obligado o su representante en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento. Esta opción no corresponderá al obligado cuando concurren las circunstancias previstas en la letra b siguiente.

b. Cuando la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia.

c. Cuando las comunicaciones y notificaciones hubieran sido puestas a disposición del prestador del servicio de notificaciones postales para su entrega a los obligados tributarios con antelación a la fecha en que la Agencia Estatal de Administración Tributaria tenga constancia de la comunicación al obligado de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada.

3. Si en algunos de los supuestos referidos en el apartado anterior la Agencia Estatal de Administración Tributaria llegara a practicar la comunicación o notificación por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las comunicaciones o notificaciones correctamente efectuada".

En el presente caso el representante de la **Sra. Axy**, que había sido autorizado por la misma para todas las actuaciones relativas al procedimiento iniciado en fecha 26/04/2017, lo que incluía, tal y como puede observarse en el documento de representación que consta en el expediente, la de "suscribir... las propuestas de resolución que resulten de los procedimientos sancionadores", compareció en las oficinas de la Agencia Tributaria y recibió la notificación de la Propuesta de sanción.

Por lo que, en consecuencia, se desestiman las alegaciones realizadas sobre este asunto, en la medida en que la Propuesta de Imposición de Sanción fue debidamente notificada el día 5 de septiembre de 2018, no estaba

vinculada a liquidación alguna, y la notificación tuvo lugar en el seno de un procedimiento inspector cuyo inicio determinó la interrupción de la prescripción para imponer la correspondiente sanción por incumplimiento de la obligación formal.

Cuarto.

En cuanto al fondo del asunto, los hechos a considerar son los siguientes:

1º.- **Doña Axy**, nacida ..., y con nacionalidad PAÍS_1 y española, era residente en España en los ejercicios objeto de comprobación, con domicilio en ... En dichos ejercicios desempeñaba una labor profesional como autónoma en la Universidad de ..., estando dada de alta en el epígrafe 899 del IAE, "otros profesionales relacionados con servicios".

Por la Inspección de la Agencia Tributaria se comprobó que **Dª Axy** era titular de bienes y derechos en el extranjero, en concreto en PAÍS_2 (en PARAÍSO_FISCAL_1 desde 2015), y PAÍS_1, y que la tenencia de tales bienes, cuyo importe, tanto en lo que se refiere a cuentas de valores como a saldos de cuentas bancarias, superaba los 50.000 euros a 31/12/2012, no había sido puesta en conocimiento de la Administración tributaria española mediante el Modelo 720.

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de Medidas para la Prevención y Lucha contra el Fraude (en vigor desde 31 octubre 2012), introdujo en la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria (LGT) una Disposición Adicional Decimooctava según la cual los residentes en España deben suministrar a la Administración tributaria información sobre todos los bienes y derechos de que sean titulares en el extranjero, y en concreto, sobre cuentas bancarias; títulos, activos o valores representativos de la participación en el capital de entidades o fondos, y sobre bienes inmuebles. Se establece:

"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".

Esta obligación, que debe cumplirse con los requisitos y límites regulados en los arts. 42 bis, 42 ter y 54 bis del Real Decreto 1065/2007 (Reglamento General de Aplicación de los Tributos, RGAT), se realiza mediante la Declaración informativa **Modelo 720**, cuyo plazo de presentación tiene lugar desde el 1 de enero al 31 de marzo de cada año respecto a los bienes del ejercicio anterior (salvo en 2012, en el que el plazo fue de 1 de febrero a 30 de abril de 2013).

El incumplimiento de la referida obligación de información determina que, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 de la D. AD. 18ª de la LGT, resulte de aplicación un régimen de infracciones y sanciones, que, en el caso de éstas, suponen la exigencia de una multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato no declarado, con un mínimo de 10.000 euros. Las sanciones se atenúan en caso de presentación fuera de plazo de la declaración, en cuyo caso ascienden a 100 euros por dato, con un mínimo de 1.500 euros.

Pero la principal consecuencia de la falta de presentación, o presentación fuera de plazo, de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, es la generación de un nuevo hecho imponible, previsto en el caso de las personas físicas en el artículo 39.2 de la LIRPF (Ley 35/2006), y consistente en la imputación de una ganancia patrimonial no justificada por el importe de los bienes y derechos en el extranjero, salvo que se acreditara su adquisición con rentas declaradas o en períodos en los que el contribuyente no fuera residente en España. En concreto, el art. 39.2 LIRPF, en su redacción vigente desde 31/10/2012, establece:

"2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimooctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto".

2º.- Pues bien, en el caso de la **Sra. Axy**, la Inspección consideró que los bienes en el extranjero de que era titular a 31/12/2012 se correspondían con rentas no sujetas al IRPF, dado que habían sido adquiridos en un caso por herencia de su abuelo (los ubicados en PAÍS_2), y en otro, por donación de su padre (las cuentas bancarias en ... en PAÍS_1). Y que la consecuencia directa del origen gratuito de los bienes y derechos era la imposibilidad de integrar una ganancia patrimonial no justificada ex artículo 39.2 LIRPF en la base liquidable general del año 2012 de la **Sra. Axy**, dada la incompatibilidad plena entre el IRPF y el ISD, establecida en el artículo 6.4 de la LIRPF del modo siguiente: "No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones".

Por tanto, la regularización de su situación tributaria llevada a cabo en el acta de conformidad se limitó a la integración en su Base liquidable del ahorro de los intereses y ganancias patrimoniales derivados de sus activos en el extranjero, que no habían sido objeto de declaración.

3º.- Ahora bien, como la **Sra. Axy** no había presentado la Declaración Informativa de Bienes y Derechos en el extranjero no sólo en 2012, sino tampoco en los restantes ejercicios objeto de comprobación (2013-2014-2015), la Inspección consideró que su conducta había incurrido en la infracción tributaria muy grave tipificada en la Disposición Adicional 18ª de la LGT por falta de presentación del Modelo 720, por lo que acordó la imposición de sanción según lo establecido en dicha disposición y sus normas de desarrollo.

En el apartado 2 de la referida Disposición Adicional 18ª se establece:

"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.

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 obtenidos 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.

...."

Y la sanción impuesta fue la siguiente, en función de los datos que debían haber sido declarados:

a. Por los datos o conjunto de datos no declarados relativos a las cuentas bancarias (art. 42 bis RGAT):

2012: 20 datos.....100.000,00euros
2013: 4 datos.....20.000,00euros
2014: 20 datos.....100.000,00euros
2015: 8 datos.....40.000,00euros

b. Por los datos o conjunto de datos no declarados relativos a los títulos valores y demás activos financieros (art. 42 ter RGAT):

2012: 36 datos.....180.000,00euros
2013: 8 datos.....40.000,00euros
2014: 2 datos.....10.000,00euros
2015: 34 datos.....170.000,00euros

5º.- Por la interesada se manifiesta la disconformidad con las sanciones impuestas alegando, además de la existencia de un Procedimiento de infracción de la Comisión Europea contra el Reino de España por vulneración del principio de libre circulación de capitales de la normativa española, y falta de motivación de la culpabilidad, lo siguiente:

La falta de titularidad de las acciones de la sociedad PARAÍSO_FISCAL_1 XZ, por lo que no tenía obligación de declararlas en el Modelo 720.

La no obligación de información de las cuentas en el extranjero, al desarrollar una actividad económica y llevar contabilidad con arreglo al Código de Comercio (art, 42.bis.4, c) RGAT).

Estas alegaciones serán analizadas en los apartados siguientes.

Quinto.

Se alega por la parte actora, en primer lugar, que no tenía obligación de incluir en la Declaración informativa Modelo 720 las acciones de la sociedad PARAÍSO_FISCAL_1 XZ porque no era titular de las mismas, sino tan sólo su beneficiaria. Y que así lo corroboró la Agencia Tributaria Catalana reconociendo la rectificación y devolución de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio 2015.

Sobre esta alegación, lo primero que habrá que poner de manifiesto es que, en su caso, tan sólo afectaría al ejercicio 2015, no a los anteriores, en que los bienes en el extranjero de la **Sra. Axy** estaba ubicados en PAÍS_2 y PAÍS_1, y en concreto, los del primer país consistían en unas cuentas de valores en el ... (cuentas ... y ...).

En el año 2015 la reclamante transfirió sus bienes en PAÍS_2 a PARAÍSO_FISCAL_1, a la cuenta ... de ..., cuya titular es la sociedad PARAÍSO_FISCAL_1 XZ SA. El cierre definitivo de las cuentas ... y ... de PAÍS_2 fue confirmado por el ... a **DOÑA Axy** mediante sendas cartas de 24/07/2015 y 06/08/2015 respectivamente.

La sociedad **XZ SA** fue constituida en PARAÍSO_FISCAL_1 el 06/01/2015 por **Don Cpp** y **Doña Dmv**, ambos ciudadanos de PARAÍSO_FISCAL_1, con un capital dividido en 10.000 acciones. Como accionistas **Don Cpp** y **Dª Dmv** suscribieron una acción cada uno, no indicándose en la escritura de constitución a quién correspondía la titularidad de las 9.998 acciones restantes.

A la Inspección se aportó información de que el accionista de la referida sociedad era **TW LIMITED**, titular única de la totalidad de las 10.000 acciones de la misma por medio de un "trust" creado en el ejercicio 2015. **TW LIMITED** sería la "trustee", titular legal de las acciones de **XZ SA**, que serían propiedad del Trust; mientras que la **Sra. DOÑA Axy** sería únicamente la beneficiaria de dicho Trust.

DOÑA Axy presentó en fecha 30/03/2017 autoliquidación complementaria correspondiente al Impuesto sobre el Patrimonio del año 2015. En la misma reconocía la titularidad de las participaciones en **XZ SA**. En concreto, en el apartado "G.4 Acciones y participaciones en el capital social o en los fondos propios de cualesquiera otras entidades jurídicas, no negociadas en mercados organizados (...)", incluía: "... PARTICIPACION EN **XZ SA** (...)", otorgando una valoración a esta participación de 1.805.830,05 euros.

Posteriormente, en fecha 23/11/2017, solicitó a la Agencia Tributaria de Cataluña la devolución de la parte de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio 2015 correspondiente a la participación en **XZ SA**, valorada en 1.805.830,05 euros, alegando que no era titular de las acciones de la sociedad, sino tan solo beneficiaria de las mismas.

Por parte de la Agencia Tributaria de Cataluña le fue reconocido el derecho a la devolución solicitada por no ser titular de las acciones de **XZ SA**, lo que la reclamante aduce en su reclamación ante este TEAC para fundamentar la no inclusión de las mismas en la Declaración Modelo 720.

Este Tribunal Central considera, sin embargo, que las acciones de **XZ** sí deberían haber sido objeto de declaración en el Modelo 720 correspondiente al ejercicio 2015. Y ello porque, aunque la reclamante no fuera la

titular "formal" de las mismas, sino a través de un "trust" cuyo titular era otra entidad (**TW LIMITED**), sí era en cambio la titular "real". Y, a efectos del Modelo 720, la obligación de declaración afecta tanto al titular "formal" como al titular "real" de los activos financieros.

Recordemos lo que indica el último párrafo del apartado 1 de la Disposición Adicional 18ª LGT respecto a la obligación de presentar el Modelo 720:

"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".

Y el art. 42 ter RGAT dispone lo siguiente respecto a la obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero:

"1. Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán suministrar a la Administración tributaria, mediante la presentación de una declaración anual, información respecto de los siguientes bienes y derechos situados en el extranjero de los que resulten titulares o respecto de los que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, a 31 de diciembre de cada año:

- i) Los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica.*
- ii) Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.*
- iii) Los valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y «trusts» o masas patrimoniales que, no obstante carecer de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico.*

..."

Por su parte, 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, al que se refieren las disposiciones anteriores, establece:

"2. A los efectos de la presente ley, se entenderá por titular real:

a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.

b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de una persona jurídica. A efectos de la determinación del control serán de aplicación, entre otros, los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

Serán indicadores de control por otros medios, entre otros, los previstos en el artículo 22 (1) a (5) de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y el Consejo, de 26 de junio de 2013 sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo.

Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado y que estén sujetas a requisitos de información acordes con el Derecho de la Unión o a normas internacionales equivalentes que garanticen la adecuada transparencia de la información sobre la propiedad.

c) En el caso de los fideicomisos, como el trust anglosajón, tendrán la consideración de titulares reales todas las personas siguientes:

- 1.º el fideicomitente,*
- 2.º el fiduciario o fiduciarios,*
- 3.º el protector, si lo hubiera,*
- 4.º los beneficiarios o, cuando aún estén por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa la estructura jurídica; y*
- 5.º cualquier otra persona física que ejerza en último término el control del fideicomiso a través de la propiedad directa o indirecta o a través de otros medios.*

d) *En el supuesto de instrumentos jurídicos análogos al trust, como las fiducias o el treuhand de la legislación alemana, los sujetos obligados identificarán y adoptarán medidas adecuadas a fin de comprobar la identidad de las personas que ocupen posiciones equivalentes o similares a las relacionadas en los números 1.º a 5.º del apartado anterior".*

En consecuencia, la reclamante, en cuanto beneficiaria del *trust* constituido por **TW LIMITED**, que a su vez era titular de las acciones de **XZ**, debía declarar el valor de dichas acciones, ya que era la titular real de las mismas, y así lo exigía la D. AD. 18ª.

No siendo óbice para ello el hecho de que no hubieran de consignarse en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, ya que este impuesto sólo exige declarar los bienes de los que se sea titular jurídico, sin hacer ninguna referencia a la "titularidad real" de acuerdo con la Ley de Blanqueo de Capitales. Así, el art. 7 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, en relación a la titularidad de los bienes, establece:

"Los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según la normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

..."

Por lo que se desestiman las alegaciones realizadas sobre este punto.

Sexto.

El siguiente motivo de disconformidad de la parte actora es el que atañe a la obligación de presentación del Modelo 720, pues se alega que **Dª Axy** estaba exonerada de tal obligación por ejercer una actividad económica y disponerlo así la letra c) del apartado 4 del artículo 42 bis RGAT.

El art. 42 bis RGAT, relativo a la obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero, dispone en su apartado 4:

"4. La obligación de información prevista en este artículo no resultará de aplicación respecto de las siguientes cuentas:

a) Aquéllas de las que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado, por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) Aquéllas de las que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registradas en su contabilidad de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.

c) Aquéllas de las que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, registradas en dicha documentación contable de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.

d) Aquéllas de las que sean titulares personas físicas, jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, abiertas en establecimientos en el extranjero de entidades de crédito domiciliadas en España, que deban ser objeto de declaración por dichas entidades conforme a lo previsto en el artículo 37 de este Reglamento, siempre que hubieran podido ser declaradas conforme a la normativa del país donde esté situada la cuenta.

e) No existirá obligación de informar sobre ninguna cuenta cuando los saldos a 31 de diciembre a los que se refiere el apartado 2.d) no superen, conjuntamente, los 50.000 euros, y la misma circunstancia concorra en relación con los saldos medios a que se refiere el mismo apartado. En caso de superarse cualquiera de dichos límites conjuntos deberá informarse sobre todas las cuentas".

Así pues, para poder aplicar la exención del artículo 42.bis.4.c) del RGAT, y que la persona física residente en España no tenga la obligación de presentar el Modelo 720, es necesario que desarrolle efectivamente una actividad económica y lleve su contabilidad conforme al Código de Comercio.

La Inspección puso de manifiesto que la **Sra. Axy**, en fecha 28/09/2012, se dio de alta en el Epígrafe del IAE 899 "Otros prof. Relacionados con servicios". En 2012 presentó la declaración por el IRPF de ese ejercicio

declarando rendimientos de actividades económicas, aunque no justificó en qué consistía dicha actividad ni existían indicios de que efectivamente se realizase algún tipo de actividad económica. En los posteriores periodos objeto de comprobación, 2013 a 2015, no declaró rendimientos de actividades económicas en el IRPF. No obstante, el 02/06/2017 (después de haberse iniciado el procedimiento inspector), presentó una declaración complementaria del periodo 2015 declarando entonces rendimientos de actividades económicas.

Con posterioridad, y con ocasión de la interposición del recurso de reposición, aportó un Balance de situación y una Cuenta de pérdidas y ganancias de los ejercicios 2012 a 2015, que la Inspección consideró que no era suficiente para acreditar el ejercicio de una actividad económica, y por tanto, la aplicación de la exención del art. 42.bis.4.c) del RGAT.

En su reclamación ante este Tribunal Central se insiste en su alegación, aportando además un certificado de la Universidad de ... en el que consta que hubo un error de grabación en los rendimientos abonados a la **Sra. Axy**, cuya naturaleza sería la de rendimientos de las actividades económicas y no del trabajo como se le había imputado.

Pues bien, por parte de este Tribunal Central se considera que la reclamante no tiene derecho a aplicarse la exención mencionada.

No se discute que realice una actividad económica, si bien no se ha aportado dato alguno por el que se pueda conocer la índole de la misma y la naturaleza de los servicios que presta a la Universidad de ...

Pero lo que no cabe admitir de ningún modo es que los tres folios aportados junto al recurso de reposición puedan considerarse una "contabilidad con arreglo al Código de Comercio". Se trata simplemente de un resumen de un supuesto Balance de Situación y una Cuenta de Pérdidas y Ganancias de los cuatro ejercicios objeto de comprobación, en los que constan, eso sí, las cuentas de valores en el ..., las cuentas bancarias en PAÍS_2 y PAÍS_1, y las acciones de XZ. Pero ello no es más que un documento privado, sin ninguna fehaciencia, que podría haber sido confeccionado expresamente para su aportación ante la Administración tributaria. Todo ello dejando aparte el hecho de que una persona física que ejerza una actividad económica *innominada* (probablemente profesional), y de la que obtiene ingresos bajos (8.618,00 en 2012; 24.791,66 en 2013; 43.750,03 en 2014, y 34.999,99 en 2015), no tenía ninguna necesidad de llevar contabilidad con arreglo al Código de Comercio. La cual, según el artículo 34.1 del Cco, consiste en lo siguiente: "1. Al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa, que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la Memoria. Estos documentos forman una unidad. El estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios cuando así lo establezca una disposición legal".

Nada de esto se ha aportado, tan sólo, como se ha dicho, unas hojas con un resumen de sus ingresos corrientes y la relación de sus bienes en el extranjero.

No hay que olvidar que, como se indica en la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012 de 29 octubre, la globalización de la actividad económica y la necesidad de obtener información sobre bienes y derechos situados en el extranjero para una adecuada lucha contra el fraude fiscal, son las razones que determinaron el establecimiento de una obligación específica de información sobre aquellos bienes. Y no se trataba de una "discriminación arbitraria" en el sentido del art. 65.3 del TFUE, sino que venía plenamente justificada por el hecho de que no existen suficientes mecanismos de intercambio de información que permitan el conocimiento de todos los bienes y fuentes de rentas de que puedan disponer los residentes en España. Pensemos así que, aunque sí pueden haber sido suscritos acuerdos de intercambio de información con determinados países, o existan cláusulas de intercambio contenidas en los Convenios para evitar la Doble Imposición, no será siempre el caso, en especial con los Estados que tienen la consideración de paraísos fiscales. Y todo ello partiendo de la insuficiencia de los instrumentos de cooperación administrativa internacional en lo que se refiere al intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad

Lo que se pretende conseguir con el Modelo 720 es una información sobre Bienes y derechos en el extranjero que, a efectos de comprobaciones presentes y futuras, nutriera la base de datos de la Administración tributaria española, permitiendo una ampliación del control del patrimonio ubicado en el extranjero con el consiguiente ensanchamiento de las bases imponibles de los impuestos personales sobre la renta.

Por ello, cuando el art. 42 bis RGAT exonera a las personas físicas residentes en España de la obligación de incluir en el Modelo 720 sus cuentas en el extranjero, siempre que consten debidamente registradas de forma individualizada e identificadas en la contabilidad de la actividad económica llevada según el Código de Comercio, es porque ya tiene un mecanismo de conocimiento de dichas cuentas: la contabilidad, que goza de publicidad mediante su inscripción en el Registro Mercantil. Ciertamente es que los empresarios individuales no tienen obligación de depositar sus cuentas en el Registro, pero éstas sí están sujetas a otros requisitos formales, que en modo alguno puede considerarse que cumple la reclamante con los tres folios aportados.

De este modo, al cierre de los ejercicios comprobados respecto de los que la **Sra. Axy** afirma que no estaba obligada a presentar el Modelo 720 (2012, 2013, 2014 y 2015), ésta debió formular un balance, una cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que reflejase los cambios en el patrimonio neto, un estado de flujos de efectivo y una Memoria. Ninguno de tales documentos, para ninguno de los ejercicios citados, ha sido aportado.

Todo ello sin mencionar que, en cualquier caso, la exención sólo podría aplicarse a las cuentas en entidades financieras sitas en el extranjero, no a los títulos valores u otros activos financieros (las cuentas en el ... de PAÍS_2 sólo eran cuentas de valores), ni tampoco a las acciones de la sociedad **XZ**, dado que el art. 42 ter no contiene una exención equiparable a la del art. 42 bis para las cuentas en entidades financieras.

En consecuencia, y por todo lo anterior, se desestiman las alegaciones realizadas sobre este punto.

Séptimo.

Se señala también por la reclamante que la Comisión Europea ha abierto un procedimiento de infracción contra España porque entiende que la normativa española sobre esta materia vulnera el principio de la libre circulación de capitales.

En efecto, ante varias denuncias relativas a la DA 18ª LGT planteadas ante la Comisión Europea, se abrió el [Procedimiento nº 2014/4330](#) contra el Reino de España, en relación con la Declaración de bienes y derechos radicados en el extranjero establecida por la Ley 7/2012 y su normativa de desarrollo. Este procedimiento de infracción, iniciado por la Comisión Europea el 20 de noviembre de 2015, afecta exclusivamente a dos puntos del régimen normativo español:

La proporcionalidad del régimen de la prescripción en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas en IRPF e Impuesto sobre Sociedades.

La proporcionalidad de las sanciones correspondientes.

No se ha cuestionado por la Comisión Europea la justificación y proporcionalidad de la obligación informativa en sí -antes al contrario, ha sido confirmada-. Ahora bien, la Comisión sí ha entendido que la normativa española pudiera resultar contraria al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en algunos aspectos; en particular, que podría suponer una vulneración a la libre circulación de capitales, al establecer una obligación que se proyecta exclusivamente respecto a los bienes y derechos sitos fuera de España, y que lleva aparejado un régimen sancionador específico doblemente represivo, constituido, por un lado, por las propias sanciones derivadas del incumplimiento de la obligación de información y por las sanciones agravadas sobre las cuotas tributarias resultantes de las regularizaciones administrativas basadas en bienes y derechos ubicados en el extranjero no incluidos en el modelo 720 y, por otro, por la imprescriptibilidad administrativa, que no respeta los principios establecidos por el TJUE en la materia, al resultar más lesiva que la prevista para otros incumplimientos agravados, vulnerando con ello los principios de seguridad y proporcionalidad.

En base a estos criterios la Comisión envió a España en fecha 15 de febrero de 2017 un Dictamen motivado instando la modificación de sus normas en este ámbito, y advirtiéndole que "de no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a España ante el TJUE".

Este Tribunal Central ha tenido conocimiento de que el recurso de la Comisión Europea contra el Reino de España ha sido presentado ante el TJUE en fecha 23 de octubre de 2019 ([Asunto C-788/19](#)), pero se ignora el estado de tramitación, más allá de hacer constar que el Abogado General ya presentó sus conclusiones (no del todo contrarias a los intereses de España).

Hay que señalar que la Comisión Europea no dispone en estos concretos procedimientos de infracción de la potestad de imponer unilateralmente la derogación o inaplicación de una normativa nacional en tanto no exista sentencia del Tribunal de Justicia. Por otra parte, la mera presentación de una demanda por parte de la Comisión Europea no determina ninguna incompatibilidad de la norma española con el ordenamiento comunitario en tanto no recaiga Sentencia del TJUE que así lo considere. Por lo que no cabe indicar más sobre este asunto.

Octavo.

Resta por último valorar las alegaciones realizadas sobre la falta de motivación de la culpabilidad del Acuerdo sancionador, así como la incompatibilidad de las sanciones impuestas con los principios de proporcionalidad, igualdad y seguridad jurídica.

En el acuerdo sancionador impugnado se analiza por la Inspección la conducta concreta de la obligada tributaria y de la intencionalidad que se le imputa:

*"En el presente caso, se pone de manifiesto que **DOÑA Axy**, en los periodos 2012 a 2015, era titular de cuentas bancarias y valores en el extranjero respecto de los cuales tenía la obligación de presentar la correspondiente declaración informativa (Modelo 720) al superar los importes establecidos en los artículos 42.bis y 42.ter del RGAT para la exoneración de dicha obligación.*

Por tanto, en la conducta, consistente en la omisión de la presentación de la mencionada declaración (Modelo 720), en que ha incurrido la obligada tributaria se aprecia, cuando menos, simple negligencia entendida como omisión del deber de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. La presentación en plazo de

la declaración es un deber de cuidado que compete personalmente a la obligada, quien pudo prever y evitar el resultado dañoso que se produce para la adecuada gestión de los datos contenidos en la declaración con su falta de presentación.

Pues bien, a pesar de la claridad de las normas que establecen la obligación de presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, que por ello no plantea dificultad interpretativa alguna, la obligada tributaria no cumplió con su obligación en el plazo establecido al efecto, incurriendo así en el tipo infractor determinado por la Disposición Adicional decimooctava, apartado dos, de la LGT y concurriendo culpa en su conducta.

Supone un auténtico desprecio o menoscabo de la norma y, por tanto, una actuación negligente, quien constando como titular de cuentas bancarias y valores en el extranjero, en diferentes países y con importes notorios, no lleva a cabo las actuaciones necesarias para informarse y cumplir con sus obligaciones tributarias en los plazos establecidos en la normativa".

Este Tribunal Central considera que la conducta de la recurrente **Sra. Axy** sí es constitutiva de infracción tributaria. La Inspección ha motivado correctamente su culpabilidad -como puede verse en el párrafo transcrito del Acuerdo sancionador-, y no puede entenderse que se haya podido amparar en una interpretación razonable de la norma en la medida en que, siendo titular de bienes en el extranjero, no presentó en plazo la declaración informativa Modelo 720, declaración que, por otra parte, no presupone *per se* ninguna conducta ilícita, sino que tan sólo tiene como finalidad que la Administración tributaria española pueda conocer todas las fuentes de renta de los contribuyentes, incluidas las derivadas de los bienes situados en el extranjero.

La **Sra. Axy**, como residente en España, e incluso prestando servicios a la Universidad de ..., no podía pretender su desconocimiento de la obligación de declarar la titularidad de bienes en el extranjero, ampliamente publicitada en los años 2012 y siguientes.

El artículo 183 de la Ley 58/2003 establece que: "*Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con **cualquier grado de negligencia** que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley*", de tal forma que la imposición de una sanción requiere "*la concurrencia de culpabilidad, por vía de dolo, que implica conciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de las cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas precisas para evitar que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias...*" (SAN de 07/12/1994).

En el presente caso se estima que concurre en su conducta al menos la mínima negligencia que exige la norma, y sobre la que el Tribunal Supremo afirma: "*la negligencia no exige para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos en la misma*". Resulta palmario que existe culpabilidad aun a título de mera inobservancia o imprudencia.

No es comprensible que una persona que posee bienes en el extranjero en cuantía importante (casi 2 millones de euros) y en entidades bancarias no sólo PAÍS_1 o PAÍS_2, sino finalmente en PARAÍSO_FISCAL_1 (...), no hubiera actuado con una mínima diligencia en el cumplimiento de la presentación de la Declaración informativa. Y no es óbice para encontrar punible su conducta el hecho de que por la Inspección se haya considerado que en su caso no procedía imputar la ganancia de patrimonio no justificada del art. 39.2 LIRPF: el bien jurídico protegido en el caso de la presentación de la Declaración informativa es el derecho de la Administración a que los contribuyentes cumplan sus obligaciones tributarias en plazo, pues sólo de ese modo podrá garantizarse el cumplimiento de sus fines. Y la reclamante no actuó con la debida diligencia en este caso, sin que pueda excusarse su conducta en el desconocimiento o en interpretaciones incorrectas de la norma, pues, como ciudadana residente en España y como obligada tributaria, la cuantía de su patrimonio le exigía un especial cuidado en el cumplimiento de su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (art. 31 de la Constitución Española).

Cabe también hacer una referencia a la alegada vulneración del principio de proporcionalidad, cuestión de legalidad cuyo examen atribuye en principio nuestro Ordenamiento jurídico en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y al Tribunal Constitucional. Ya sabemos que el art. 178 de la Ley General Tributaria enumera los principios reguladores de la potestad sancionadora en materia tributaria, y entre ellos el principio de proporcionalidad.

Pero esa proporcionalidad se cumple por la Inspección en cuanto aplica cuidadosamente la normativa reguladora de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas, como ocurre en el presente caso.

Hay que señalar que, en las normas que regulan la obligación informativa de declaración de bienes y derechos en el extranjero, y sus consecuencias en caso de incumplimiento, también se ha atendido al principio de proporcionalidad.

Así, por un lado, la propia norma reguladora del régimen material sustantivo del Modelo 720 incluye un elemento de proporcionalidad que claramente incide sobre el mismo, y que sería el establecimiento de un umbral de 50.000 euros. De forma que si no se excede dicho límite no se estaría obligado a la presentación de la obligación informativa (artículos 42 bis.4.e), 42 ter.4 .c) y 54 bis.6.d) del RGAT).

Por otro, y como ya se ha indicado, la sanción prevista para la falta de presentación del Modelo 720, consistente en una multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos, se minorra sustancialmente (a 100 euros por cada dato) si la presentación, aun fuera de plazo, es voluntaria sin requerimiento previo por parte de la Administración. En el presente caso la **Sra. Axy** no presentó el Modelo 720 antes de la actuación de la Inspección, por lo que la sanción aplicada tuvo en cuenta esta circunstancia.

Por otra parte, se mencionan por la parte actora algunas Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia que han anulado la sanción impuesta conforme a la D. AD. 18ª LGT. Pero hay que indicar que en otras ocasiones dichos órganos judiciales se han pronunciado confirmando las sanciones. Así, las Sentencias del TSJ Cataluña de fecha 5 de octubre de 2021, rec 1578/2019 y 1589/2019; la del TSJ País Vasco de 30 de marzo de 2021 (rec 724/2020), y la del TSJ Comunidad Valenciana de 27 de enero de 2021 (rec. 780/2020). En esta última se indica:

"TERCERO.- Se dice por la demanda que la sanción impuesta a la actora es desproporcionada, alegando una serie de circunstancias que pueden suponer que la multa no respete el principio de proporcionalidad.

...

En el presente caso, tal y como hemos expuesto en la narrativa fáctica inicial, la actora Sra. ... tenía depositados o gestionados diversos valores en ... (seguros de vida e invalidez y obligaciones), lo que la obligaba a presentar en plazo la declaración informativa sobre esos bienes y derechos situados en el extranjero (Modelo 720) en el ejercicio 2013, como consecuencia de haber experimentado el valor conjunto de esta categoría de activos un incremento superior a 20.000 euros, respecto del que determinó la presentación de la declaración en el ejercicio 2012.

Sin embargo, la declaración informativa, modelo 720, ejercicio 2013, fue presentada por la recurrente el 27-6-2014, fuera del plazo reglamentariamente establecido que, según el artículo 42 ter 5 RGAT, finalizaba el 31-3-2014, incurriendo en infracción muy grave por la presentación tardía de la declaración de información de bienes y derechos situados en el extranjero, tipificada y sancionada en la Disposición Adicional 18ª apartado 2 de la Ley General Tributaria, imponiéndole la Inspección la sanción mínima de multa de 1.500 euros.

Entrando, pues, a examinar la alegación de falta de proporcionalidad de la multa impuesta a la actora, debemos señalar que la Administración debe considerar la adecuación -proporcionalidad- entre gravedad o magnitud del ilícito cometido y el de la concreta sanción al mismo impuesta, tanto a la hora de escoger la específica sanción que aplica dentro del abanico de las mismas que pueda establecerse en la norma, como a la de determinar la concreta extensión o cuantía de la sanción aplicada.

La discrecionalidad que se otorga a la Administración en la imposición de sanciones, dentro de los límites legalmente previstos, debe ser desarrollada ponderando en todo caso las circunstancias concurrentes, al objeto de alcanzar la necesaria y debida proporción entre los hechos imputados y la responsabilidad exigida, dado que toda sanción debe determinarse en congruencia con la entidad de la infracción cometida y según un criterio de proporcionalidad que constituye un principio normativo que se impone como un precepto más a la Administración y que reduce el ámbito de sus potestades sancionadoras.

Los criterios de graduación normativamente establecidos o los que sean inferibles de principios integradores del ordenamiento jurídico suelen ser las guías de necesaria observación en el Derecho Administrativo Sancionador, que suele acompañar el catálogo de infracciones y sanciones aplicables en cada uno de los múltiples ámbitos materiales que comprende aquél con específicos criterios de graduación de las sanciones establecidas, siendo un ejemplo paradigmático el del Derecho Tributario, en el que existe una regulación de circunstancias graduatorias y criterios de dosimetría sancionadora prácticamente agotador, hasta el punto de eliminar cualquier margen de apreciación tanto para la Administración tributaria como para el órgano jurisdiccional que revisa su actuación.

A reseñar por su relevancia, que la práctica judicial respecto de la alegación de falta de proporcionalidad o de motivación en la imposición de la sanción, viene entendiendo que las mismas no son invocables -o deben ser desestimadas- cuando la sanción aparece impuesta dentro del grado mínimo, como resulta en el presente litigio.

Además, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la adecuación o proporción de las condenas o sanciones a las conductas ilícitas es una decisión que corresponde al legislador, por lo que, en este ámbito, la capacidad de maniobra de la Administración o -en este caso- del órgano judicial es extraordinariamente limitada.

En realidad, prácticamente nula en el ámbito del Derecho tributario sancionador, en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada, sin dejar, a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar, tal como nos dice el Tribunal Supremo en su Sentencia de 11-12-2014 (rec. casación núm. 2742/2013).

En el presente supuesto, la Administración tributaria se ha limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, por lo que consideramos que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, pues se ha dado en la potestad sancionadora de la Agencia Estatal

de la Administración Tributaria el necesario sometimiento al principio de legalidad, de manera que la sanción impuesta se corresponde con la prevista en la Ley para dicha infracción y se han tenido en cuenta los criterios concretos que establece la norma para su graduación y concreción, siendo competencia del legislador adecuar el importe de la sanción a la gravedad de la infracción cometida, tal como viene regulado en la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley General Tributaria.

En cuanto a la invocación de las actuaciones de la Comisión Europea contra España por la presunta desproporcionalidad de las sanciones previstas en la citada norma adicional, con recurso ante el TJUE, debemos indicar que carecen de fuerza vinculante para esta Sala, sin perjuicio de que en su momento sea el Tribunal de Justicia, órgano máximo encargado de la interpretación del derecho de la Unión Europea el que realice esa valoración y resuelva lo que estime pertinente. Mientras, las actuaciones de la Comisión de la Unión Europea no producen efecto sobre la vigencia y eficacia de las normas dictadas por los Estados miembros, ni sobre los actos que se han producido en aplicación de las mismas.

En el presente caso, la normativa legal y reglamentaria en que se fundamenta el acuerdo sancionador, en tanto no ha sido anulada, se encuentra vigente, y no puede ser válidamente cuestionada, máxime cuando no apreciamos ninguna tacha de desproporcionalidad en la aplicación de la misma.

Procede, pues desestimar este motivo de la demanda".

Argumentos que se asumen por este Tribunal Central dada la similitud de conductas infractoras.

En consecuencia, se desestiman las alegaciones de la parte actora en relación a la sanción impuesta a **Doña Axy** por la infracción tipificada en la D. AD. 18ª LGT, confirmándose el Acuerdo sancionador dictado por la Inspección.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.