

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086345

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 4180/2021, de 19 de octubre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2343/2020

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. Tipificación. Sanción impuesta con origen en un procedimiento cuya liquidación fue anulada. En el presente caso, la Administración sancionó a la recurrente por no atender a los requerimientos de información debidamente notificados relativos a sus rentas y bienes en el extranjero. La recurrente, desde el inicio negó su condición de residente fiscal española y aportó prueba de su residencia fiscal en Suiza, justificó su falta de colaboración, en sus numerosas comparecencias, en su condición de no residente, lo que, en su criterio, le eximía de aportar cualquier documentación que no tuviera que ver con dicha circunstancia. Posteriormente, el TEAR anuló la regularización practicada en concepto de IRPF por considerar que la actora y su marido eran residentes fiscales en Suiza. A juicio de la Sala, no hubo obstrucción u obstáculo a las actuaciones inspectoras, pues la actora había alegado y probado que no era residente fiscal en España. Las exigencias de la inspección relativas a los flujos de dinero realizado por la actora y su marido en el exterior y para sus empresas en España se fundamentaron en una consideración errónea que no le habilitaba para hacer tales requerimientos, ya que iban dirigidos a regularizar la tributación de la actora en España como residente fiscal.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 203.

PONENTE:

Doña María Abelleira Rodríguez.

Magistrados:

Doña MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Doña EMILIA GIMENEZ YUSTE

Don ANDRES MAESTRE SALCEDO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO SALA 2343/2020 (Sección 853/2020)

Partes: D.ª Araceli C/ TEAR

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo aperebimiento de responsabilidad civil y penal.

S E N T E N C I A N° 4180

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTA:

D^a. MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

MAGISTRADO/AS

D^a EMILIA GIMENEZ YUSTE
D. ANDRES MAESTRE SALCEDO

En la ciudad de Barcelona, a diecinueve de octubre de dos mil veintiuno.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 2343/2020 (Sección 853/2020), interpuesto por D^a. Araceli, representada por el Procurador D. JESUS ACÍN BIOTA contra TEAR, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente la Ilma. Sr. Magistrada DOÑA MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO.

Primero.

Por la representación procesal de D^a. Araceli interpone en fecha de 1 de septiembre de 2020 recurso contencioso-administrativo contra la resolución que se cita en el fundamento de derecho primero de 18 de junio de 2020.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les da el cauce procesal previsto por la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, solicitan respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos. Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, habiéndose presentado escritos de conclusiones por las partes actora y demandada, se señala el día 22 de septiembre de 2021 para deliberación y votación del fallo, lo que tiene lugar en la fecha señalada.

Tercero.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Primero. Sobre el objeto del recurso.

Se recurre en este proceso la resolución de 18 de junio de 2020, desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de la reclamación económico-administrativa números NUM000, respecto del acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria, Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto de sanción por la comisión de infracción tributaria grave por resistencia, obstrucción o excusa a las actuaciones de la Administración Tributaria, periodo 2017. Cuantía 100.000 euros (Clave liquidación NUM001).

La resolución del TEARC impugnada desestima la reclamación formulada constatado la concurrencia del elemento objetivo del injusto así como el elemento subjetivo de la culpabilidad, respecto de la infracción tipificada en el art. 203.1 a) y b) LGT y trayendo aquí las afirmaciones esenciales, dice:

"De acuerdo con lo señalado por el acuerdo sancionador la interesada no aportó la documentación requerida en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras a pesar de las numerosas diligencias realizadas, siendo su principal argumento para su no colaboración, mantenido en numerosas comparecencias, su condición de no residente, lo cual le eximía de aportar cualquier documentación que no tuviera que ver con dicha circunstancia. Por este motivo no aportó documentación alguna relativa a sus rentas o bienes en el extranjero, salvo la relativa a su

vivienda en Suiza y el extracto de una cuenta abierta en el UBS en orden a justificar los gastos efectuados por el matrimonio en Suiza.

Frente a ello, la interesada se opone a la sanción manifestando que no es residente española, que sus empresas son deficitarias y que su patrimonio se encuentra en el extranjero por lo su centro de intereses no se encontraba en España, habiendo colaborado y aportado las pruebas mas que suficientes para analizar la residencia fiscal, por lo que no se entorpeció la actuación administrativa.

A juicio de este Tribunal no puede admitirse su pretensión, pues en modo alguno ha resultado acreditado su intención de colaborar con la Administración, de lo expuesto no deja lugar a dudas sobre la conducta de la interesada tendente a dificultar las actuaciones de la Inspección, por cuanto fue requerida para aportar la documentación referida anteriormente y se negó a aportarla bajo el pretexto principal de que residía habitualmente en Suiza. Desde la comunicación de inicio se le solicitó la documentación que pudiera justificar su residencia, así como para determinar su renta mundial y dichos requerimientos fueron reiterados hasta en tres ocasiones (diligencias 18,19 y 20), haciendo caso omiso a los mismos, sin que haya sido aportada la documentación requerida, y ello a pesar de la advertencia reflejada en tres diligencias sucesivas de incurrir en la infracción del artículo 203 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Es a la obligada tributaria a quien le corresponde aportar la documentación que pudiera acreditar su no residencia en España, sin embargo en modo alguno aportó dicha información ni el resto de documentación requerida, si bien manifestaba en la mayoría de las comparecencias que "colaboraría en todo lo posible con la Administración tributaria a fin de acreditar su residencia en Suiza", no obstante y, contrariamente a lo manifestado, en el caso concreto de Estados Unidos, fue el propio matrimonio Baltasar- Araceli el que ordenó no cooperar con las autoridades españolas, entorpeciendo y retrasando, con dicha conducta, las actuaciones llevadas a cabo la Inspección.

En definitiva, en el presente supuesto se aprecia la existencia de culpabilidad, sin que concurra ningún presupuesto exculpativo de la conducta del sujeto pasivo, por cuanto el incumplimiento de sus obligaciones fiscales no se halla amparado por una interpretación jurídica razonable de las normas tributarias aplicables, ni tampoco por una laguna interpretativa de las mismas, dado que la claridad de la normativa aplicable (en este caso la obligación de presentar la documentación requerida en un procedimiento de comprobación e investigación, conducta dirigida a dilatar o entorpecer el procedimiento) hace que haya sido imposible infringirla sin existir, cuando menos, la culpabilidad inherente a la negligencia, conducta negligente que, en el caso que nos ocupa, no viene justificada por razón exculpativa alguna.

Este Tribunal considera que una conducta mínimamente diligente hubiese permitido a la obligada tributaria llegar a la conclusión sobre la obligación que le alcanzaba de atender al requerimiento de información mediante la aportación de la documentación requerida. Por todo ello, procede confirmar la sanción impuesta por la Administración."

La cuantía del recurso quedó fijada en 100.000 euros.

Segundo. *Sobre las pretensiones de las partes y los motivos que las fundamentan.*

1. La pretensión y los motivos del recurso que se contienen en la demanda.

En su demanda, el recurrente interesa de la Sala el dictado de sentencia "... por la que estimando el presente recurso, se revoque la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de fecha 18 de junio de 2020, en el expediente de reclamación económico-administrativa nº NUM000, interpuesta frente al Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador con número de referencia ... y clave de liquidación... , por el concepto de infracción tributaria grave por resistencia, obstrucción o excusa a las actuaciones de la Administración Tributaria, periodo 2017, anulando y dejando sin efecto la sanción, en los términos expuestos en este escrito. De forma subsidiaria, se acuerde la reducción de la sanción impuesta a la mitad de su importe. "

Tras la exposición de los antecedentes de hecho que considera relevantes, fundamenta aquella pretensión anulatoria básicamente en que niega la concurrencia de elementos objetivos y subjetivos integrante del tipo infractor del art. 203.1 a) y b) LGT. Los argumentos son los siguientes:

i. "Resolución improcedente. Falta de concurrencia del supuesto de hecho previsto en el art. 203 de la LGT." La actuación de la actora en ningún caso puede ser constitutiva de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones inspectoras, de conformidad con el citado art. 203 LGT. Y es que el centro de la discusión principal del procedimiento inspector era la determinación de la residencia fiscal de la actora y su esposo. Siendo esto así, aportó a lo largo del procedimiento numerosa documentación que hacía prueba de su residencia fiscal fuera de España. Desde el inicio del expediente inspector se puede constatar la extensa aportación de documentación y ello hace incompatible la conducta de obstrucción a la labor inspectora. El hecho de no aportar determinada información relacionada con bienes situados fuera del territorio español no puede tildarse de una actuación realizada con la finalidad de obstruir la labor inspectora pues ese no era el ánimo que concurría en ese proceder. La actora nunca

ha tenido la condición de residente fiscal en España, consideraba que no tenía la obligación de proporcionar determinada información y así lo manifestó ante la Inspección.

ii. Ausencia de culpabilidad. Nunca se ha tenido la obligación de obstaculizar o dificultar las actuaciones inspectoras. Al tener su residencia fiscal fuera del territorio español -Suiza-, no tenía la obligación de aportar documentación que no le es propia. Su proceder, en todo caso, estuvo amparado en una interpretación razonable de la norma, art. 179.2 LGT.

iii. Ausencia de apercibimiento de que la actitud del obligado tributario podría ser constitutiva de infracción tributaria. Solo se apercibió al obligado tributario de que la no aportación de la información requerida podría ser constitutiva de la infracción prevista en el art. 203 LGT, una vez el supuesto incumplimiento de atención a las peticiones de la Administración ya se había producido. No fue hasta las diligencias nº 18, 19 y 20, extendidas al final de las actuaciones de inspección, cuando se le advirtió por primera vez a la actora de que la falta de aportación de la documentación requerida podría ser constitutiva de infracción tributaria. Ningún apercibimiento consta anteriormente ni tras la primera desatención que se produjo mucho antes de la diligencia núm. 18,19 y 20.

iv. Ausencia del advertimiento del grado de incumplimiento por parte de la Inspección. No consta que se le mencionaba que se trataba del segundo, tercero o sucesivos requerimientos y que ello contribuyera a esa conducta infractora.

v. Subsidiariamente, procede reducir la sanción a la mitad de su importe por haber podido acceder la Inspección a la documentación requerida. Se trata de la previsión contenida en el último párrafo del art. 203.6 LGT para reducir la sanción a la mitad de su importe. Finalmente, la Administración pudo dictar liquidación respecto a los conceptos y periodos objeto de inspección, sin que se haya ocasionado realmente un perjuicio a la AEAT.

2. Los argumentos sostenidos por el Abogado del Estado en la contestación.

La parte demandada contesta a la demanda con solicitud de dictado de sentencia por la que se "... desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la parte actora, con expresa imposición de costas al recurrente. "

La Abogacía del Estado mantiene que la resolución impugnada es conforme a Derecho puesto que concurren todos los elementos del tipo infractor. La conducta de la actora es típica, antijurídica y culpable. Hay un reconocimiento implícito en la demanda de que con su conducta ha incumplido la obligación tributaria de aportar la documentación requerida por la Inspección, impidiendo y entorpeciendo de esta manera con su conducta que la Administración pudiera realizar las actuaciones pertinentes en relación con el cumplimiento de sus obligaciones. No hay que olvidar el contenido del art. 142 LGT en cuanto al deber de colaboración y la más específica del art. 29 y 93 LGT. El administrado ha de aportar la documentación requerida. Consta en el acuerdo sancionador la motivación adecuada relativa a que la actora fue requerida para aportar documentación, información, antecedentes y justificantes negándose a aportarlos bajo el pretexto principal de que residía habitualmente en Suiza. En cuanto a la falta de apercibimiento que se alega, no es cierto que se omitiera puesto que consta en las diligencias extendidas al efecto por la Inspección. Y además, en todo caso supondría una irregularidad no invalidante que no ha causado indefensión. Se añade por la actora, además, que falta el elemento subjetivo del tipo, pero es preciso recalcar que la conducta que se sanciona deriva de una obligación que todo obligado debe asumir en el curso de un procedimiento inspector y que no le es posible obviar. No concurre interpretación razonable y existen elementos de juicio suficientes para considerar la conducta dolosa, sin que quepa achacarla a un mero error.

Tercero. Decisión de la Sala.

1. La controversia se centra en analizar si la labor de la Inspección en la imposición de una sanción de las previstas en el art. 203.1 a) y b) LGT es conforme a Derecho en atención a las concretas circunstancias concurrentes en el caso.

Hay que señalar que estando concluso el pleito tras el trámite de conclusiones escritas, la parte actora presentó escrito al amparo del art. 270.1. 1º LEC 1/2000, en el que ponía de manifiesto a esta Sala y Sección lo que consideraba un hecho de nueva noticia, con incidencia directa en el presente pleito. Expuso que en fecha de 25 mayo de 2021 se recibió notificación del TEARC, dictada el 13 mayo anterior, por la que se estimaba la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación por el concepto de IRPF de los ejercicios 2010 a 2013 y se ordenaba anular dicho acto administrativo por cuanto no podía considerarse a la Sra. Araceli y a su marido como residentes fiscales en España. Así, añadió que si la actora no tenía la condición de residente fiscal en España habría de conllevar el decaimiento de la obligación de aportar determinada documentación relacionada con sus bienes situados en el extranjero y, de esta forma, cuando menos, se pone de manifiesto que en su proceder existió una interpretación razonable de la norma al no considerarse residente y no verse obligada a aportar determinada obligación que escapaba a las competencias de la AEAT. Y si esta sanción deviene de no colaborar en relación con la inspección por el concepto de IRPF, si no debía tributar por ese concepto, no hay obstrucción en la labor de la inspección. Solicitaba, por tanto, que se tuviera en cuenta tal resolución en el presente recurso. De tal

documentación presentada, se dio traslado a la Administración demandada para alegaciones sobre la procedencia de tomarlo en consideración por tratarse de uno de los supuestos del art. 270.1 LEC. La Abogacía del Estado en la representación que ostenta, no presentó alegaciones al respecto.

2. En primer lugar, y en un adecuado orden de análisis debe señalarse que se sanciona a la Sra. Araceli por la infracción prevista en el art. 203.1 a) y b) LGT, que reza como sigue:

Artículo 203. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

1. Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.

b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.

(...)"

En el acuerdo sancionador se justifica la antijuridicidad de su conducta de la siguiente forma:

"La conducta de la Sra. Araceli es claramente antijurídica. Fue requerida para aportar la documentación, información, antecedentes y justificantes a que se refiere en los Antecedentes de Hecho negándose a aportarlos bajo el pretexto principal de que residía habitualmente en Suiza.

Así, desde la comunicación de inicio, en la mayoría de los casos y en otras ocasiones, a medida que se iban poniendo de manifiesto las circunstancias que así lo exigían, se ha solicitado la documentación que se ha considerado necesaria para determinar la residencia de la Sra. Araceli, así como para determinar su renta mundial. Dichos requerimientos se han reiterado por tres veces (diligencias 18,19 y 20 de las actuaciones seguidas con ella), sin que haya sido aportada la documentación requerida, y ello a pesar de la advertencia reflejada en tres diligencias sucesivas de incurrir en la infracción del artículo 203 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Con este comportamiento impide que la Inspección de los Tributos desarrolle adecuadamente las actuaciones de comprobación e investigación. Recordemos que ante esta situación la actuario ha tenido que practicar una ingente cantidad de requerimientos a distintos países que en ocasiones han permitido obtener la información necesaria, si bien en otros casos no han sido atendidos."

Por lo que se refiere al elemento subjetivo de la culpabilidad, el acuerdo sancionador motiva su concurrencia de la siguiente manera:

"La Sra. Araceli junto con su marido, sostienen su residencia habitual en Suiza, por lo que se refiere a la obligada no había presentado declaraciones tributarias en España, ni como residente ni como no residente. Tal y como se ha verificado en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación, no ejerce actividad empresarial o profesional alguna. Esta circunstancia unida a su elevado poder adquisitivo posibilita que pueda viajar a lo largo y ancho del planeta y se dé la circunstancia de que no permanece en España ni en ningún otro país más de 183 días, por lo que interesa al caso que nos ocupa, ni en España ni en Suiza.

El matrimonio además ha interpuesto dos sociedades domiciliadas en el paraíso fiscal de Islas Vírgenes Británicas, CHIFFON AVV y DAMASK AVV y las sociedades españolas PROMOTORA VILADRAU y BICATAL 2, que han permitido ocultar la titularidad del patrimonio en España, formalmente a nombre de estas últimas sociedades, tras las cuales hay un control casi absoluto del matrimonio, con lo que se da soporte a la ficción de la residencia en Suiza, pues al no constar formalmente patrimonio a nombre de la obligada, su centro de intereses económicos no podía situarse en nuestro país.

El que dichas sociedades intermedias se ubiquen en paraísos fiscales, ha impedido a la Hacienda española obtener información sobre ellas y sobre los beneficiarios últimos de dichas estructuras que no tributan por las rentas obtenidas o lo hacen de forma muy beneficiosa.

En el curso del procedimiento se ha considerado de especial trascendencia la documentación que acredite la presencia o estancia en España de la obligada, además de aquella que acredite su renta y patrimonio, razón por

la que debió haber facilitado la documentación que se le ha solicitado en el curso de las actuaciones, la que sirviera para acreditar su residencia y la que fuera necesaria para acreditar su renta y su patrimonio, principalmente cuentas bancarias en el exterior y documentación relativa a las sociedades no residentes de las que se sabe efectúan importantes transferencias de dinero a cuentas del matrimonio en España o son titulares de participaciones tras las cuales, en última instancia, se encuentra la pareja.

El principal argumento mantenido para su no colaboración es dicha condición de no residente, que supuestamente le eximía de aportar cualquier documentación que no tuviera que ver con esa circunstancia. Por este motivo no ha aportado documentación alguna relativa a sus rentas o bienes en el extranjero, salvo la relativa a su vivienda en Suiza y el extracto de una cuenta abierta en el UBS en orden a justificar los gastos efectuados por el matrimonio en Suiza.

Estas circunstancias han supuesto un serio obstáculo al normal desarrollo del procedimiento, ya que ha exigido a la actuario practicar requerimientos de información que en muchas ocasiones no han sido atendidos. En otras, ha sido imposible practicarlo por corresponder a países con los que no existe acuerdo de intercambio de información en los ejercicios en que han tenido lugar los hechos o aun habiendo acuerdo, con restricciones severas a la hora de facilitar la información, como es el caso de Suiza que exige identificar las cuentas bancarias sobre las que se solicita la información. En el caso de Estados Unidos, ha sido el propio matrimonio Baltasar- Araceli el que ha ordenado a quien tiene los registros solicitados no cooperar con las autoridades españolas.

Entendemos que toda esta información, que era fácil de obtener para la obligada tributaria, no fue aportada porque considera que de aportarla a la Inspección perjudicaría sus intereses. De hecho, la regularización ha tenido como eje central los ingresos en cuentas españolas procedentes de sus cuentas bancarias en el exterior que han permitido mantener el alto nivel de vida del matrimonio.

Tal y como se ha expuesto ampliamente en los Antecedentes de Hecho los requerimientos formulados por la Inspección que no han sido atendidos, se refieren principalmente a:

- Extractos de cuentas bancarias en el exterior correspondientes a los ejercicios 2010 a 2013.
- Extractos de pagos realizados a través de las tarjetas de crédito en 2010 y 2011 con la tarjeta número xxx.
- Extractos del movimiento de las cuentas bancarias de sociedades que realizan transferencias a las cuentas de la Sra. Araceli o PROMOTORA VILADRAU, las mercantiles SWEETBRIDGE y GLENEAGLES.
- Documentación relativa a la sociedad italiana SOMONI SRL respecto de la que consta que la Sra. Araceli es titular del 50 por ciento de sus participaciones.
- Se solicitó diversa documentación en relación a sociedades no residentes relacionadas con la obligada, BAYWINDS, SWEETBRIDGE, GLENEAGLES y GILDA INDUSTRIES INC.
- Cuentas anuales de un conjunto de sociedades no residentes en orden a comprobar la relación con la obligada tributaria.

El no aportar dicha información ha impedido el normal desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación.

Como consecuencia de lo expuesto, se ha de entender que existen elementos de juicio suficientes para considerar dicha impropia conducta como dolosa, sin que quepa achacarla a un mero error y sin que se aprecie ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 179.2 de la LGT. Por ello, se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar la conducta del obligado tributario."

Según consta en el citado acuerdo, la sanción impuesta ascendió a 100.000 euros, según lo previsto en el art. 203.6 a) 3º LGT, según la valoración de las siguientes circunstancias:

"Según lo señalado en los fundamentos expuestos con anterioridad, la infracción la ha cometido una persona física que según los datos obtenidos no desarrolla actividades económicas, refiriéndose el requerimiento de información no atendido a las siguientes magnitudes monetarias conocidas:

(...)

La conducta de la Sra. Araceli consistente en la falta de atención de los requerimientos de información formulados por la Inspección de los Tributos en el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación es calificada de infracción tributaria grave (artículo 203.2 de la LGT).

De acuerdo con todo lo expuesto hasta este momento, la sanción procedente aplicando el régimen jurídico en vigor responde al siguiente detalle:

	2017
Artículo aplicable y epígrafe	Artículo 203.6. a) 3º LGT
Calificación de la infracción	GRAVE
Importe operaciones con requerimiento no atendido	25.780.161,11
IMPORTE SANCIÓN	100.000,00

3. A partir de los datos anteriores extensamente expuestos sobre la relevancia de los requerimientos efectuados a la actora así como la oposición de la misma alegando que la residencia fiscal no estaba en España, no está de más reproducir la normativa legal general tributaria citada por la parte demandada y la que resulta de aplicación, por este orden, los artículos 29.2.f) y g), 93.1 y 2, 142, 183.1º y 2º y 184.1º, y 203.1. a) y b) de la Ley 58/2003 .

El artículo 29 (obligaciones tributarias formales), establece en su punto 2 que los obligados tributarios deberán cumplir, entre otras, las siguientes obligaciones: " f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido" y " g) La obligación de facilitar la practica de inspecciones y comprobaciones administrativas."

El artículo 93 regula las " Obligaciones de información", estableciendo en el apartado 1 que " Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. En particular (...)", y en el apartado número 2 que " Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos".

El art. 142 apartado 1, dispone: " 1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias."

El artículo 183 en su apartado 1º referido a la tipificación de las infracciones 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" y su apartado 2º que " Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves". El apartado 1º del siguiente artículo 184 dispone que " Las infracciones tributarias se calificarán como leves, graves o muy graves de acuerdo con lo dispuesto en cada caso en los artículos 191 a 206 de esta ley. Cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave y, en el caso de multas proporcionales, la sanción que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda, salvo en el supuesto del apartado 6 del artículo 191 de esta ley ".

Finalmente, ya hemos transcrito el art. 203.1 a) y b) LGT.

4. Una vez examinado el marco normativo que ampara la potestad administrativa así como las obligaciones que corresponden a los obligados tributarios, pasamos a analizar si en el presente caso podemos entender que en la conducta de la actora estaba amparada por una interpretación razonable al amparo de lo establecido en el art. 179.2 d) LGT.

La demandada considera que concurren los elementos objetivos y subjetivos del tipo puesto que la actora no cumplió los requerimientos realizados y ello supuso obstrucción a la labor de investigación. La actora alega que desde el primer momento alegó que su residencia fiscal nunca había estado en España y que por tanto, la documentación se referiría a ese extremo.

Lo cierto es que siempre resulta exigible a la administración sancionadora actuante una suficiente prueba de cargo capaz de destruir por sí misma la presunción constitucional de inocencia inicial que, sin duda, protege a todo inculpado en un procedimiento administrativo sancionador, también en materia tributaria, por derivación directa del principio-derecho fundamental subjetivo a la presunción constitucional de inocencia, que reconoce a todos el artículo 24.2 de la Constitución española y que, como es sabido, resulta aplicable no sólo en el ámbito del derecho penal sino también en el derecho administrativo sancionador (desde las tempranas sentencias del Tribunal Constitucional de 30 de enero y 18/1981, de 8 de junio, seguidas entre otras muchas más por las sentencias del

Tribunal Constitucional 212/1990 y 246/1991), dada la común naturaleza punitiva de ambos ordenamientos penal y administrativo sancionador (sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 8 de octubre de 1976, caso Engel, y de 21 de febrero de 1984, caso Öztüz). Sin que, por ello, el principio o presunción legal de legitimidad o de validez y eficacia de los actos administrativos antes insito en los artículos 56 y 57.1 de la repetida Ley 30/1992 y hoy en los artículos 58 y siguientes de la Ley 39/2015, tenga otra consecuencia jurídica más que la de invertir per se la carga impugnatoria del acto dictado con objeto de destruir así dicha presunción legal iuris tantum, lo que ciertamente corresponde en nuestro sistema jurídico administrativo al inculpado, pero sin que ello traslade también al mismo, impropriamente y de rondón, la carga de la prueba de su inocencia o de la no comisión de los hechos infractores imputados, carga probatoria esta de la acusación que corresponde siempre levantar a la propia administración sancionadora actuante, so pena de exigir de lo contrario al inculpado auténtica probatio diabolica de inocencia por hechos negativos, exigencia terminantemente prohibida por nuestro sistema jurídico, según tiene reconocido desde su más temprana jurisprudencia la doctrina constitucional antes citada por la necesaria aplicación analógica, aunque matizada, también en el ámbito sancionador administrativo de los mismos principios inspiradores del derecho penal por la coincidente naturaleza punitiva de ambos derechos (penal y administrativo sancionador), al ser ambos manifestación del mismo ius puniendi estatal.

En el presente caso, los requerimientos de información que no fueron atendidos y que aquí hemos recogido transcribiendo el acuerdo sancionador se referían a los flujos de dinero realizado por la actora y su marido en el exterior y para las empresas sitas en España, pero no se ha centrado el incumplimiento de los requerimientos en la determinación de la residencia fiscal en España. Las actuaciones inspectoras iban dirigidas a los conceptos de IRPF 2010 a 2013, patrimonio 2010 a 2013, impuesto renta no residentes 2010 a 2013 por lo que los requerimientos iban dirigidos a regularización la tributación de la actora en España considerando la misma residente fiscal. La actora desde el inicio negó tal condición y mantuvo que no era residente fiscal en España y si en Suiza aportando documentación que acreditara tal circunstancia fáctica. Finalmente se ha determinado por el TEARC que la actora y su marido eran residentes fiscales en Suiza y que por lo tanto la regularización realizada por la inspección es nula.

A la vista de lo anterior y siendo que la infracción se basa en el incumplimiento de requerimientos relativos a las rentas que obtuvo la actora en los periodos objeto de inspección en su condición de residente fiscal y que desde el inicio opuso su condición de no residente aportando documentación relativo a tal hecho, no puede estimarse que se produjera resistencia, obstrucción o excusa a colaborar o informar a la Hacienda española sino que las exigencias de la inspección se fundamentaban en una consideración errónea que no le habilitaba para tales requerimientos.

Ello determina que la sanción deba removerse por no sustanciarse en las premisas que el artículo 203.1 a) y b) LGT determinan según las obligaciones del art. 29, 93.1 y 142 LGT.

Se impone en definitiva la estimación íntegra del recurso, de conformidad con lo previsto en el orden procesal por los artículos 68.1. b) y 70.2 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción.

Cuarto. Sobre las costas procesales.

Conforme a los artículos 68.2 y 139.1 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, modificado este último por la Ley 37/2011, las costas procesales se impondrán en la primera o única instancia a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones en la sentencia, si bien es cierto que en el presente caso, la estimación del recurso se ha basado en hechos nuevos traídos al proceso una vez concluso el presente, por lo que no procede la imposición de costas.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, y resolviendo dentro del límite de las pretensiones procesales deducidas por las partes en sus respectivas demanda y contestación a la demanda, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

FALLAMOS:

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo número 2343/2020 (Sección 853/2020) interpuesto por D^a Araceli, contra la resolución de 18 junio 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la que se acuerda desestimar la reclamación arriba referenciada, que se ANULA íntegramente, con las consecuencias que a ello se dé lugar. Sin imposición de costas.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3^a, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el artículo 89.1 de dicha Ley 29/1998. Y adviértase que en el Boletín Oficial del Estado número 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno

del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Luego que gane firmeza la presente, líbrese certificación de la misma y remítase, juntamente con el respectivo expediente administrativo, al órgano demandado, quien deberá llevar aquélla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

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

E/

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la magistrada ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.