

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090390

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de junio de 2023

Sala 1.^a

R.G. 6875/2020

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Facultades de la inspección. Entrada y reconocimiento de fincas.

Exigencia de la existencia de un procedimiento inspector abierto y notificado al obligado tributario con carácter previo a la autorización judicial de entrada. Respecto al acuerdo de liquidación analizado, se alega nulidad por cuanto la regularización que contiene se fundamenta en pruebas obtenidas en la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido sin cumplirse todas las garantías exigidas por la normativa y jurisprudencia. En particular, sin que existiera un procedimiento inspector abierto y notificado al obligado tributario con carácter previo a la autorización judicial de entrada.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 31-01-2019 mediante personación de la Inspección en la instalaciones y local de negocio de la clínica donde el obligado tributario, médico especialista, desarrollaba su actividad. En el mismo momento en que se personan los actuarios en el local donde se desarrolla su actividad se le hace entrega de la comunicación de inicio y de una copia del Auto dictado por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo por el que se autoriza la entrada en dicho domicilio.

Respecto a la exigencia de que la autorización contenida en dicho auto se encontrase ligada a un procedimiento inspector ya abierto y notificado al inspeccionado, como pone de relieve la Magistrado que dicta el auto, en el presente caso de lo que se trata es de ejercer la actividad investigadora en materia de legalidad tributaria, y resulta lógico que para no frustrar la finalidad del acto solicitado, no sea hasta el momento en el que se va a desarrollar la actividad de inspección cuando se notifique la misma al interesado, para evitar posibles ocultaciones o destrucción de datos que puedan ser de interés para la investigación.

La reciente STS, de 12 de junio de 2023, recurso n.º 2434/2022 (NFJ090253), señala como doctrina jurisprudencial:

«(...) que en el caso que enjuiciamos la admisión y valoración de la prueba que se obtuvo por la Administración tributaria no vulnera la integridad de las garantías del proceso contencioso-administrativo, ya que la única conexión jurídica entre el vicio determinante de la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de la prueba es la valoración que se hace sobre la autorización judicial firme, a la luz de una evolución de la interpretación jurisprudencial acerca de uno de los requisitos para acceder a la solicitud de autorización de entrada. Esta evolución de la interpretación jurisprudencial no afecta a ningún elemento nuclear del juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la autorización de entrada, sino a un requisito de notificación previa al obligado de la iniciación del procedimiento inspector. La existencia de una conexión natural y jurídica entre el acto de lesión del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de pruebas y evidencias, no deviene por sí misma, en un caso como el que examinamos, en una lesión efectiva del derecho a un proceso con todas las garantías del art. 24.2 CE, por lo que la aplicación ponderada del art. 11.1 LOPJ no ampara la exclusión de las pruebas obtenidas en el acto de entrada y registro autorizado en el auto del Juzgado de lo Contencioso-administrativo-»

Luego, habiéndose realizado la entrada en domicilio constitucionalmente tanto al amparo de la autorización de la Delegada Especial de la AEAT como previa autorización judicial tal y como exige el art. 113 de la Ley 58/2003 (LGT), y habiendo sido enjuiciada y confirmada la conformidad a derecho de esta última por un órgano judicial, el TEAC concluye que la entrada efectuada dentro del mencionado procedimiento inspector constituyó un ejercicio de las facultades de la Inspección dirigidas a su propia y estricta finalidad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7, 35, 53, 66, 70, 105, 113, 140, 203, 230, 235 y 239 y disp. adic. 18.^a

Ley 39/2015 (LPAC), art. 30 y disp. adic. primera.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 2, 6, 39 y 84.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 42 bis, 42 ter, 54 bis y 106.

Constitución Española, arts. 10 y 18.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 260 y 266.

Ley 7/2012 (Intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude), disps. adics. 1.^a y 2.^a.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

| RECLAMACIÓN | F. INTER. | F. ENTRA. |
|---------------|------------|------------|
| 00-06875-2020 | 05/11/2020 | 18/11/2020 |
| 00-00933-2021 | 09/02/2021 | 10/02/2021 |
| 00-05401-2021 | 17/12/2020 | 14/07/2021 |
| 00-08067-2021 | 09/02/2021 | 10/11/2021 |

Las anteriores reclamaciones se han acumulado por este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y se considera que la acumulación implica que a partir de ese momento existe un único procedimiento económico-administrativo de reclamación por lo que en la decisión o "fallo" de esta resolución se utilizará el singular, aunque previamente a la acumulación existían varias reclamaciones independientes.

Segundo.

Las presentes reclamaciones se interponen contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de Galicia de la AEAT:

-Acuerdo de Liquidación derivado del **ACTA_1** dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Galicia de la AEAT, concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) período 2013, clave de liquidación A...26 e importe 362.071,24 euros a ingresar (reclamaciones RG 00-06875-2020 y RG 00-05401-2021).

-Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, derivado de la anterior liquidación por el que se impone a Don **Bts** la **SANCION_1** e importe 99.528,71 euros (RG 00-08067-2021).

-Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, derivado de la anterior liquidación por el que se impone a Doña **Axy** una **SANCION_2** e importe 99.528,71 euros (RG 00-00933-2021).

Tercero.

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

1º) Con fecha 06-04-2018 los obligados tributarios presentaron, en opción de tributación conjunta, declaración complementaria por el período comprobado, por importe de 158.813,49 euros a ingresar, en la que, por lo que aquí interesa, se declaraba una ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro por importe de 573.550,64 euros.

2º) Pocos días después, con fecha 12-04-2018 Don **Bts** procedió a presentar la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, modelo 720 correspondiente a 2013. En la misma se declaraba ser titular de un seguro de vida en el extranjero, concretamente en Portugal, contratado con la entidad **XZ, S.A.** por valor de 573.550,64 euros y un porcentaje de titularidad del 100 por cien.

3º) Con fecha 31-01-2019 se inicia en relación al obligado tributario y su esposa Doña **Axy** un procedimiento de comprobación e investigación en relación al IRPF 2013, periodo por el cual habían presentado declaración en opción de tributación conjunta. Dicho procedimiento finaliza en el acuerdo de liquidación referenciado, en el cual se procedió a regularizar los siguientes aspectos de su situación tributaria:

- Incremento del rendimiento neto de la actividad económica comprobada desarrollada por el obligado tributario. Así, frente a unos ingresos de la actividad declarados por el obligado tributario para dicho período de 90.715,62 euros, tras el desarrollo de las actuaciones inspectoras los ingresos comprobados se cifraron en 418.416,21 euros, los cuales, minorados en los gastos deducibles y en las reducciones procedentes, determinan un rendimiento neto reducido de 341.627,16 euros.

- Imputación en la base imponible general del período comprobado de una ganancia patrimonial no justificada por importe de 573.550,64 euros, como consecuencia de la presentación extemporánea del modelo 720, en aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF.

El acuerdo de liquidación se notifica el 29-09-2020 a Don **Bts** y el 04-12-2020 a Doña **Axy**.

Cuarto.

Como consecuencia de los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector derivado del **ACTA_1**, procedieron a tramitarse sendos expedientes sancionadores que finalizan con la imposición, a cada uno de los obligados tributarios, de la infracción prevista en la DA 1ª de la Ley 7/2012, calificada como muy grave. Así, en relación al obligado tributario Don **Bts** se dicta el **ACUERDO SANCIONADOR_1**, por importe de 99.528,71 euros, y en relación a la obligada tributaria Doña **Axy** se dicta el acuerdo sancionador referencia **ACUERDO SANCIONADOR_2**, por importe de 99.528,71 euros. Los acuerdos sancionadores se notifican, respectivamente, los días 28 y 21 de enero de 2021.

Quinto.

Disconformes con los acuerdos referenciados, se ha procedido a impugnarlos en vía económico-administrativa directamente en única instancia (*per saltum*) ante este TEAC:

- Don **Bts** interpuso con fecha 05-11-2020 reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de liquidación referenciado, que se ha tramitado bajo el número RG 00-06875-2020, y con fecha 09-02-2021 reclamación económico-administrativa contra la **SANCION_1**, que se tramita bajo el número RG 00-08067-2021-00-00 y que es objeto de acumulación a la anterior.

- Doña **Axy** interpuso con fecha 17-12-2020 reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de liquidación referenciado, que se ha tramitado bajo el número RG 00-05401-2021 y con fecha 09-02-2021 reclamación económico-administrativa contra la **SANCION_2**, que se tramita bajo el número RG 00933-2021 y que es objeto de acumulación a la anterior.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Con carácter previo a cualquier otra cuestión este Tribunal debe examinar si concurren los requisitos para que pueda resolver sobre el fondo, 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.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Así, se ha procedido a la acumulación de las reclamaciones RG 00-06875-2020 y RG 00-05401-2021, interpuestas, respectivamente, por Don **Bts** y Doña **Axy**, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 230.1.b) de la LGT dado que las mismas derivan del mismo expediente, plantean idénticas cuestiones y deben ser resueltas por este TEAC. Por su parte, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 203.1.d) las reclamaciones RG 00-08067-2021 y RG 00-00933-2021 interpuestas contra las respectivas sanciones se acumulan a las presentadas contra el acuerdo de liquidación referenciado.

Tercero.

En relación a la reclamación RG 00-06875-2020, interpuesta por Don **Bts** contra el acuerdo de liquidación referenciado, con carácter previo se plantea la cuestión relativa a si se ha interpuesto en plazo la presente reclamación.

El acuerdo de liquidación referenciado, de fecha 23-09-2020, fue notificado, según consta en el acuse de recibo de la notificación incorporado al expediente recibido por este TEAC, el 29-09-2020, en la ..., domicilio fiscal declarado de Don **Bts**, siendo recogida por el propio obligado tributario.

Por su parte, el interesado interpuso la presente reclamación el 05-11-2020 según justificante de Registro Electrónico, que figura igualmente en el expediente administrativo, es decir pasado el plazo de un mes señalado en el artículo 235.1 de la LGT, según el cual:

"1. La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente".

Además, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), que entró en vigor con carácter general a partir de 02-10-2016, que resulta aplicable con carácter supletorio al ámbito tributario, al no existir normativa específica sobre cómputo, conforme al artículo 7.2 de la LGT y la Disposición Adicional Primera de la propia LPACAP:

Artículo 30. Cómputo de plazos.

1. (...)

4. Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo.

El plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes o el año de vencimiento. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.

5. Cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.

6. Cuando un día fuese hábil en el municipio o Comunidad Autónoma en que residiese el interesado, e inhábil en la sede del órgano administrativo, o a la inversa, se considerará inhábil en todo caso.

(...)>

Para aclarar la regla del cómputo "de fecha a fecha" ha de acudir a la numerosísima y unánime jurisprudencia sobre el particular, en la que el Tribunal Supremo reitera que en los plazos señalados por meses el cómputo se inicia al día siguiente de la notificación o publicación del acto o disposición y concluye el día correlativo a tal notificación o publicación en el mes de que se trate; la frase "de fecha a fecha", añade el Alto Tribunal, no puede tener otro significado sino el de entender que el plazo vence el día cuyo ordinal coincida con el que sirvió de punto de partida, que es el de la notificación o publicación. (Así, Sentencias del Tribunal Supremo de 9-03-1988, 26-02-1991, 18-12-2002, 2-12-2003, 28-04-2004 y 31-01-2006, entre otras muchas). Criterio seguido por este TEAC en muy numerosas resoluciones, como las de 20-04-2005, 23-11-2006, 2-02-2007, 31-01-2008, 10-07-2008 y 12-03-2009, entre otras.

En definitiva, y aun cuando el dies a quo sea el siguiente al de la notificación, lo cierto es que es unánime la jurisprudencia en fijar el dies ad quem en el día que corresponde al mismo número ordinal del día de la notificación (con las matizaciones procedentes cuando el último día del plazo sea inhábil, o cuando en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente al de comienzo del cómputo, según dispone el art. 30 de la Ley 39/2015, ya transcrito).

Así pues, notificado el acto el día 29-09-2020, cuando se procedió a su impugnación el 05-11-2020 es evidente, de acuerdo con la normativa antes transcrita, que ésta se realizó fuera del plazo. Y dado que el art. 239.4.b) de la LGT dispone que se declarará la inadmisibilidad: "...*Cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo*", de acuerdo con el citado artículo procede declarar la de la presente reclamación, sin entrar a conocer del fondo del asunto.

Por ello, procede a declarar la inadmisibilidad de la reclamación RG 00-06875-2020 interpuesta contra el Acuerdo de Liquidación derivado del **ACTA_1**. Por tanto, la liquidación referenciada ha devenido firme para Don **Bts**.

Cuarto.

A continuación este TEAC debe examinar la cuestión relativa a si el acuerdo de liquidación ha devenido firme también para Doña **Axy**, ya que dicho acuerdo es asimismo el objeto de la reclamación RG 00-05401-2021. Para ello, hay que examinar cuándo se entiende producida la notificación a la interesada del acuerdo de liquidación, habida cuenta de que como se ha mencionado, éste se dicta a nombre tanto de Don **Bts** como de la obligada tributaria.

En primer lugar, debe recordarse que artículo 84.6 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, Ley del IRPF, que regula las normas aplicables en la tributación conjunta, establece que:

"6. Todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos."

Por tanto, el ejercicio de tal opción determina la solidaridad en la obligación tributaria respecto de todos los miembros de la unidad familiar mencionada en el artículo 35.6 de la LGT, relativo a los obligados tributarios:

"6. La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa."

Por su parte, el artículo 106 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de aplicación de los Tributos (RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, establece que:

Artículo 106. Actuaciones en caso de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación.

1. En el supuesto previsto en el artículo 35.7, párrafo primero, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las actuaciones y procedimientos podrán realizarse con cualquiera de los obligados tributarios que concurren en el presupuesto de hecho de la obligación objeto de las actuaciones o procedimientos.

2. Una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, se deberá comunicar esta circunstancia a los demás obligados tributarios conocidos que podrán comparecer en las actuaciones. El procedimiento será único y continuará con quienes hayan comparecido. Las sucesivas actuaciones se desarrollarán con quien proceda en cada caso.

3. Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos.

Luego, con arreglo a lo expuesto, en casos como en el que nos ocupa, en que existe solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, las resoluciones que se dicten así como las liquidaciones que se practiquen deben notificarse a todos los obligados tributarios conocidos

En el presente caso consta en el expediente que en el tiempo en que se desarrollan las actuaciones inspectoras los obligados tributarios estaban separados y que aunque ambos compareciesen representados por el mismo representante, a la Inspección le constaba que cada uno de ellos tenía un domicilio fiscal distinto. Así, en la página 35 del acuerdo de liquidación, consta:

"La adecuada comprensión del expediente no puede desconocer dos circunstancias producidas en la vida del contribuyente. El 23-06-2017 modificó el régimen económico de su matrimonio que pasó a ser el de separación de bienes y el 24-0-2017 procedió a la liquidación de su sociedad de gananciales. Los contribuyentes que venían declarando conjuntamente hasta el ejercicio 2016, ya consignaron como estado civil en sus declaraciones individuales de 2017: Divorciado/a o separado/a legalmente. En estas declaraciones cada uno de ellos declara una vivienda habitual distinta".

Consta también en el expediente administrativo recibido por este TEAC que a Doña **Axy** con fecha 05-02-2019 se procedió a entregar en mano una copia de la comunicación de inicio dirigida a su ex esposo, en la dirección ubicada en la calle Siendo esta dirección la que aparece en las diligencias extendidas para documentar las comparecencias de la obligada tributaria ante la Inspección y en el acuerdo de imposición de sanción **ACUERDO SANCIONADOR_2**. Por último, ésta es también la dirección donde finalmente se entrega en mano el acuerdo de liquidación referenciado a la obligada tributaria, con fecha 04-12-2020, según diligencia extendida en esta fecha.

Por tanto, para Doña **Axy** no resulta válida la notificación practicada en el domicilio fiscal declarado de Don **Bts** el 29-09-2020, siendo la fecha de notificación que debe considerarse, a efectos de poder impugnar el acuerdo de liquidación referenciado, la del 04-12-2020, esto es, la practicada en su domicilio fiscal. Por lo que este TEAC procede a entrar en el fondo del acuerdo de Liquidación derivado del **ACTA_1**, por cuanto es también el objeto de la reclamación RG 00-05401-2021.

Quinto.

Respecto al acuerdo de liquidación referenciado, se alega en primer lugar, nulidad por cuanto la regularización que contiene se fundamenta en pruebas obtenidas en la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido sin cumplirse todas las garantías exigidas por la normativa y jurisprudencia. En particular, sin que existiera un procedimiento inspector abierto y notificado al obligado tributario con carácter previo a la autorización judicial de entrada. Se hace referencia a la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta materia, valga por todas la Sentencia 1231/2020, de 1 de octubre (recurso de casación 2966/2019), alegada por la recurrente, cuya doctrina ha sido reiterada posteriormente por el Alto Tribunal en la sentencia 1163/2021, de 23 de septiembre (recurso de casación 2672/2020). En virtud de estas sentencias, se dilucidan los requisitos de motivación y de justificación de la procedencia del auto judicial que autorice la entrada y registro a los órganos de la Inspección de los Tributos en el domicilio de los obligados tributarios por tratarse este de un derecho fundamental susceptible de amparo regulado en el artículo 18.2 de la Constitución Española relativo a la inviolabilidad del domicilio. Por lo que aquí interesa, dicha jurisprudencia vino a precisar los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada, a la vista de los datos suministrados en su solicitud por la Agencia Tributaria.

Las referidas sentencias fijan para ello, como premisa, un triple juicio esencial para que se otorgue la autorización por el juez competente:

1. Idoneidad de la medida, toda vez que ésta debe ser útil para la actuación inspectora.
2. Necesidad, esto es, que no exista otra medida sustitutiva más moderada y menos incisiva y coercitiva que la intromisión que se pretende para alcanzar el fin legítimo.
3. Proporcionalidad en sentido estricto, pues han de ponderarse los beneficios de tal medida en relación con el fin perseguido.

A la vista de estos tres requisitos, el Alto Tribunal determinó, en la sentencia de 01-10-2020, la necesidad de que concurriesen en la solicitud de autorización al órgano judicial, las siguientes formalidades ya contenidas en la sentencia dictada el 10-10-2019, señalando lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"1) La autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas, por derivar tal exigencia de los artículos 113 y 142 de la LGT. Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia (art. 8.6 LJCA y 91.2 LOPJ).

2) La posibilidad de adopción de la autorización de entrada inaudita parte, no guarda relación con la exigencia del anterior punto, sino que se refiere a la eventualidad de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica. Tal situación, de rigurosa excepcionalidad, ha de ser objeto de expresa fundamentación sobre su necesidad en el caso concreto, tanto en la solicitud de la Administración y, con mayor obligación, en el auto judicial, sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio, como aquí ha sucedido.

3) No cabe la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver qué se encuentra, como aquí sucede, esto es, para el hallazgo de datos que se ignoran, sin identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener. No proceden las entradas para averiguar qué es lo que tiene el comprobado.

4) Es preciso que el auto judicial motive y justifique -esto es, formal y materialmente- la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acríicas de los datos ofrecidos. Sólo es admisible una autorización por auto tras el análisis comparativo de tales requisitos, uno a uno.

5) No pueden servir de base, para autorizar la entrada, los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o, en general, de la comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros indeterminados contribuyentes o grupos de estos, o con la media de sectores de actividad en todo el territorio nacional, sin especificación o segmentación detallada alguna que avale la seriedad de tales fuentes.

6º) Tal análisis, de hacerse excepcionalmente, debe atender a todas las circunstancias concurrentes y, muy en particular, a que de tales indicios, vestigios o datos generales y relativos -verificado su origen, seriedad y la situación concreta del interesado respecto a ellos- sea rigurosamente necesaria la entrada, lo que exige valorar la existencia de otros factores circunstanciales y, en particular, la conducta previa del titular en respuesta a actuaciones o requerimientos de información efectuados por la Administración.

En el caso que nos ocupa, las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 31-01-2019 mediante personación de la Inspección en la instalaciones y local de negocio de la clínica TW, sita en C/ ... donde el obligado tributario, médico especialista en ..., desarrollaba su actividad. En el mismo momento en que se personan los actuarios en el local donde se desarrolla su actividad se le hace entrega a Don **Bts** de la comunicación de inicio y de una copia del Auto .../2019, de 24-01-2019 dictado por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 2 de Pontevedra por el que se autoriza la entrada en dicho domicilio.

Respecto a la exigencia de que la autorización contenida en dicho auto se encontrase ligada a un procedimiento inspector ya abierto y notificado al inspeccionado, como pone de relieve la Magistrado que dicta el auto, en el presente caso de lo que se trata, en relación a la audiencia previa al interesado:

<un caso como el presente, en el que de lo que se trata es de ejercer la actividad investigadora en materia de legalidad tributaria, resulta lógico que para no frustrar la finalidad del acto solicitado, no sea hasta el momento en el que se va a desarrollar la actividad de inspección cuando se notifique la misma al interesado, para evitar posibles ocultaciones o destrucción de datos que puedan ser de interés para la investigación. Precisamente, para garantizar los derechos del afectado por la medida se prevé la intervención judicial para ponderar los intereses en conflicto, sin olvidar que frente al particular del titular del domicilio está, tal y como se indica en sentencia del TSJ de Andalucía de 8 de junio de 2009, "el interés general inherente a la actividad inspectora de la Hacienda pública", el cual "es vital en una sociedad democrática para el bienestar económico del país, como prevé el Convenio de Roma a la hora de legitimar la injerencia de la autoridad pública en el derecho al respeto de la vida privada y familiar, del domicilio y de la correspondencia de cualquier persona (art. 8.1. y 2), a la luz del cual ha de interpretarse los derechos fundamentales y sus excepciones (STC 114/1984), sin perjuicio por otra parte del margen de apreciación dejado al prudente arbitrio, que no arbitrariedad, de cada Estado para configurar estas medidas (TEDH, caso Riema, Sentencia 22 abril 1992)>

Consta asimismo en el expediente que contra dicho auto judicial por el que se autorizaba la entrada en el local se interpuso por el obligado tributario recurso de apelación (recurso .../2019) ante el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, y que éste fue desestimado. Dicha desestimación fue recurrida por el obligado tributario ante el Tribunal Supremo mediante recurso de casación, que lo inadmite mediante providencia de fecha 30-01-2020. Por lo que dicho Auto ha devenido firme.

La reciente sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 12-06-2023, recurso 2434-2022, señala como doctrina jurisprudencial:

<OCTAVO. La doctrina jurisprudencial.

Por todo ello, cabe apreciar que en el caso que enjuiciamos la admisión y valoración de la prueba que se obtuvo por la Administración tributaria no vulnera la integridad de las garantías del proceso contencioso-administrativo, ya que la única conexión jurídica entre el vicio determinante de la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de la prueba es la valoración que se hace sobre la autorización judicial firme, a la luz de una evolución de la interpretación jurisprudencial acerca de uno de los requisitos para acceder a la solicitud de autorización de entrada. Esta evolución de la interpretación jurisprudencial no afecta a ningún elemento nuclear del juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la autorización de entrada, sino a un requisito de notificación previa al obligado de la iniciación del procedimiento inspector. La existencia de una conexión natural y jurídica entre el acto de lesión del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de pruebas y evidencias, no deviene por sí misma, en un caso como el que examinamos, en una lesión efectiva del derecho a un proceso con todas las garantías del art. 24.2 CE, por lo que la aplicación ponderada del art. 11.1 LOPJ no ampara la exclusión de las pruebas obtenidas en el acto de entrada y registro autorizado en el auto del Juzgado de lo Contencioso-administrativo. La existencia de otras carencias o defectos en el auto de autorización de entrada podría llevar a otra conclusión, pero no es esto lo que se plantea en el caso que resolvemos. Sobre la relación entre el proceso de autorización judicial de entrada y registro y el proceso en que se enjuicia el asunto de fondo, las consideraciones del anterior fundamento jurídico sexto exponen los criterios rectores que han de ser aplicados.>

Luego, habiéndose realizado la entrada en domicilio constitucionalmente tanto al amparo de la autorización de la Delegada Especial de la AEAT como previa autorización judicial tal y como exige el artículo 113 de la LGT, y habiendo sido enjuiciada y confirmada la conformidad a derecho de esta última por un órgano judicial, este TEAC no puede sino concluir que la entrada efectuada dentro del mencionado procedimiento inspector constituyó un ejercicio de las facultades de la Inspección dirigidas a su propia y estricta finalidad. Por lo que procede desestimar las alegaciones de la reclamante en relación a esta cuestión.

Sexto.

Se alega asimismo que la prueba incautada en dicho domicilio y que ha servido de base a la regularización practicada vulnera el derecho a la intimidad de sus pacientes, garantizado en el artículo 18 de la Constitución. Así se alega, la Inspección procedió a incautar documentación que contenía datos médicos de terceros (sus pacientes). Información de contenido sensible por cuanto recogía aspectos relativos a su salud física y mental. Por lo que, se afirma, la regularización practicada también sería nula por este motivo.

Entiende este TEAC que esta alegación relativa a la presunta vulneración del derecho a la intimidad de sus pacientes debe referirse necesariamente al ajuste realizado por la Inspección en relación a los ingresos generados por la actividad económica de Don **Bts**, médico de profesión, ya que, como se expone en los Antecedentes, el otro ajuste practicado deriva de la titularidad de un seguro de vida contratado por este obligado tributario.

Constituye doctrina constitucional reiterada que el derecho a la intimidad personal garantizado por el artículo 18.1 CE, en cuanto derivación de la dignidad de la persona reconocida en el art. 10.1 CE, implica la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y el conocimiento de los demás, necesario, según las pautas de nuestra cultura, para mantener una calidad mínima de la vida humana (SSTC 231/1988, de 2 de diciembre, FJ 3; 197/1991, de 17 de octubre, FJ 3 EDJ 1991/9838; 57/1994, de 18 de febrero, FJ 5 EDJ 1994/1755; 143/1994, de 9 de mayo, FJ 6 EDJ 1994/4114; 207/1996, de 16 de diciembre, FJ 3 EDJ 1996/9681; 98/2000, de 10 de abril, FJ 5 EDJ 2000/4330; 156/2001, de 2 de julio, FJ 4 EDJ 2001/14942, o 127/2003, de 30 de junio, FJ 7 EDJ 2003/30563, entre otras). No obstante, como ha declarado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 13-07-2016 (rec. 1670/2015) :

" no todo dato personal es íntimo ni la protección que a la información personal fundamenta el artículo 18 de la Constitución puede erigirse en obstáculo para el cumplimiento del deber que la propia Constitución impone a todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno".

La regularización del período al que se refiere la resolución recurrida (2013) se efectúa mediante el método de estimación indirecta de bases. Para ello según se expone en el acuerdo de liquidación, se ha utilizado numerosa información, enumerada en las páginas 57 y siguientes del acuerdo de liquidación. De la misma, la documentación relativa a los pacientes del obligado tributario es la siguiente:

- Agendas de cobro de pacientes: Proporcionan a la Inspección el número de pacientes e importe cobrado a cada uno de ellos a lo largo de los años 2016 a 2018.
- Agendas de citas de pacientes: Proporcionan a la Inspección el nombre, número de los pacientes y la hora a la que tuvieron asignada cita en la consulta del obligado tributario a lo largo de los años 2014 a 2016.
- Información obtenida de los requerimientos efectuados a las compañías aseguradoras: proporcionan información sobre el coste de las consultas y el importe reembolsado desde el ejercicio 2012 al ejercicio 2018.

Entiende este TEAC, en primer lugar, que los datos relativos al número de pacientes atendidos y al importe cobrado a cada uno de ellos tienen en todo caso trascendencia tributaria, definida por el Tribunal Supremo como "la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la Constitución Española de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica y poder, en caso contrario, obrar en consecuencia, de acuerdo con la Ley" (Sentencia de 03-11-2011 recurso de casación 2117/2009). Siendo dichos datos fundamentales, ante la falta de declaración de dichos ingresos por el obligado tributario, para determinar los ingresos obtenidos de su actividad médica.

En segundo lugar, y respecto al derecho fundamental que se entiende vulnerado, el número de pacientes y el importe cobrado a cada uno de ellos no puede entenderse, a juicio de este TEAC (dentro de las limitaciones que le impone su competencia, que no comprende el enjuiciamiento de cuestiones relativas a constitucionalidad) dichos datos no forman parte propiamente, del ámbito de la intimidad, pues se trata de datos de carácter personal pero no íntimo. Por lo que cabe concluir que en ningún caso quedarían excluidos del conocimiento de la Administración tributaria, desde el momento en que dicha información tiene una traducción económica y, por tanto, son relevantes para establecer la capacidad económica del obligado tributario.

Precisado lo anterior, nos encontramos ante datos personales que, pese a su relevancia tributaria, no se ven desprovistos de toda protección. Así el artículo 95 de la LGT establece el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria que haya obtenido la Administración en el desempeño de sus funciones y solamente autoriza su uso para los específicos fines que señala: la efectiva liquidación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada la Administración Tributaria o la imposición de las sanciones que procedan. En coherencia con esa naturaleza, el precepto prohíbe su cesión o comunicación a terceros salvo en los supuestos contemplados expresamente en los apartados a) a k) de su apartado 1. De igual modo, se debe tener presente que el apartado 3 de este artículo obliga a la Administración tributaria a tomar las medidas precisas para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado y obliga a autoridades y funcionarios que tengan conocimiento de los

mismos "al más estricto y completo sigilo respecto de ellos". Protección que se les ha otorgado en el presente caso a los nombres de los pacientes y los teléfonos de los mismos que estaban en las agendas, los cuales son datos personales que ni se han hecho públicos, ni se han utilizado para regularizar.

Por lo que se desestima también esta alegación.

Séptimo.

También se alega, en relación a los rendimientos de la actividad profesional, que la Inspección ha utilizado improcedentemente el método de estimación indirecta para determinar los ingresos de la actividad.

El artículo 53 de la LGT, en relación al método de estimación indirecta, establece que:

1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.*
- b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.*
- c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.*
- d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.*

En primer lugar, con independencia de que el obligado tributario pueda no estar de acuerdo con los cálculos realizados por la Inspección para llegar al resultado alcanzado, entiende este TEAC, que, como fundamenta con detalle la Inspección en las páginas 53 y siguientes del acuerdo de liquidación, en el supuesto que nos ocupa concurrían dos de las causas determinantes para la aplicación de dicho método: declaraciones presentadas incompletas e inexactas e incumplimiento sustancial de las obligaciones contables. Por lo que el empleo del método de estimación indirecta por la Inspección a juicio de este TEAC, sí resulta procedente.

En cuanto a los cálculos efectuados para determinar el rendimiento neto utilizando dicho método de estimación, la Inspección determina el importe de los ingresos obtenidos en el año 2013 fundamentalmente a partir de los datos que figuran en las agendas de cobro de los pacientes referidas a los años 2016 a 2018 (número de pacientes atendidos e importes cobrados), las agendas de citas de pacientes del doctor relativas a los años 2014-2017 (en las que aparecen nombres y fecha y hora a la que estaban citados), los testimonios de cinco empleadas (que trabajaron para el obligado tributario durante los años 2013 a 2018) y la información obtenida tras requerimientos a aseguradoras acerca del coste de las consultas y el importe reembolsado -por cada consulta- durante los años 2012 a 2018. Concluyendo la Inspección que con el conjunto de datos anteriores era posible determinar qué precios se cobraba por consulta para cada uno de los ejercicios.

Así, para el período comprobado la Inspección estima que el obligado tributario trabajó, de los 365 días del año, un total de 255 días, y obtuvo unos ingresos medios diarios estimados de 1.635,72 euros/día.

Se muestra disconforme el obligado tributario con la cifra de días trabajados que ha estimado la Inspección. Según se explica en el acuerdo recurrido, esta cifra (255 días) se ha determinado a partir de los datos que constaban en las agendas incautadas, que sí contenían información relativa a los períodos 2015 a 2018, de los testimonios de las empleadas y de la información aportada por las aseguradoras tras requerimiento de la Inspección. Sin embargo, a los ojos del obligado tributario todos estos elementos carecen de la fuerza y consistencia necesaria para sustentar dicha cifra de ingresos, lo cual, se alega, determinaría la improcedencia de la regularización. Así, se alega que dichas agendas no contenían datos completos relativos a todo el ejercicio, el testimonio de algunas empleadas no debe considerarse ya que no constaban formalmente como empleadas del obligado tributario, algunas de ellas trabajaron en períodos no comprobados o sólo durante determinados días del año o están enemistadas con el obligado tributario. Se alega asimismo que para la Inspección la no aportación de información o justificación por parte del obligado tributario respecto a determinados elementos que fundamentan la regularización hizo que ésta interpretase un reconocimiento tácito de los mismos, lo que a su modo de ver constituye una vulneración de su derecho a la defensa.

Como este TEAC ha puesto de relieve con anterioridad, el régimen de estimación indirecta de bases es un régimen cuya aplicación tiene carácter residual respecto del régimen de estimación directa, precisamente porque mediante su aplicación no resulta posible determinar la cifra real y exacta de ingresos obtenidos por el obligado tributario durante el período comprobado como consecuencia de su actividad profesional. No obstante, entiende este TEAC, una vez concluido que en el presente caso concurrían los presupuestos que legitimaban a la Administración para la aplicación de este régimen, que esta falta de precisión que el obligado reprocha a la Inspección en la determinación de los ingresos comprobados no resulta imputable sino al propio contribuyente, quien

con su incumplimiento generalizado hizo imposible a la Inspección el obtener los datos necesarios para liquidar por el régimen de estimación directa o por el de estimación objetiva que fuere procedente.

Así, si el obligado tributario, aún incumplida su obligación de declarar los ingresos obtenidos, hubiese reflejado fielmente en la contabilidad el resultado de su actividad profesional, no habría sido necesario acudir al método de estimación indirecta y los ingresos comprobados se habrían cifrado con exactitud.

Con independencia de lo anterior, este TEAC considera que los argumentos esgrimidos para deslegitimar los elementos utilizados por la Inspección carecen del fundamento y la consistencia necesarios para que puedan ser tenidos en cuenta por este TEAC. Así, por ejemplo, el argumento de que los datos de las agendas no comprendieran todos los meses del año, o que algunas de las empleadas no tuvieran formalizado su contrato laboral. Por otra parte, no se desprende de la lectura del acuerdo de liquidación que, como parece afirmar el interesado, la Inspección considerase que el obligado aceptase los elementos de la regularización.

En relación a los gastos calculados para determinar el rendimiento neto de la actividad, el obligado tributario manifiesta asimismo su disconformidad, pues, alega, la Inspección ha procedido a incrementarlos en cantidades mínimas, a diferencia de lo que ha ocurrido en el caso de los ingresos. Así, en la regularización practicada, se alega, mientras que los ingresos comprobados, se han incrementado respecto de los declarados, en un 361,23%, los gastos comprobados sólo se incrementan, respecto de los declarados, en un 2,28 por ciento.

En primer lugar, los gastos calculados para determinar el rendimiento neto ascienden a 63.277,03 euros (más 13.512,02 euros en concepto de reducción por mantenimiento o creación de empleo) y no sólo a 44.585,49 euros, como se alega. En segundo lugar, al menos así lo entiende este TEAC, el obligado tributario se muestra en desacuerdo con la cifra de gastos comprobados porque ésta no se ha incrementado, respecto de los declarados, tanto como lo hace la de los ingresos comprobados. En este punto procede recordar que el obligado tributario tiene el derecho a deducir, para determinar el rendimiento neto de su actividad, los gastos originados por el desarrollo de la misma, necesarios para la obtención de los ingresos. Por lo que resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT, que al referirse a la carga de la prueba, indica que "*en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*". Asimismo, el artículo 106 de la LGT, al regular las normas sobre medios y valoración de la prueba, establece que "*los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria*".

Como se pone de relieve en el acuerdo recurrido, y así lo admite también el obligado tributario, con el fin de poder determinar el rendimiento neto de la actividad, la Inspección procedió a requerir al obligado tributario para que aportase más gastos - además de los ya declarados en la declaración del IRPF originaria - y así lo hizo éste, incrementándose la cifra de gastos declarada en las cuotas satisfechas al Colegio de Médicos, gastos de telefonía, gastos de limpieza. Aplicándose también la reducción por mantenimiento o creación de empleo. La Inspección, según consta en la diligencia nº 8 de 11-04-2019 también requirió al obligado tributario acerca de si pagaba un alquiler por uso del local donde ejercía su actividad y contestó que no.

Luego, si el obligado tributario pensaba que el importe de dichos gastos debía haber sido mayor al calculado por la Inspección, debió haberlo alegado y justificado ante aquélla, sin que a juicio de este TEAC, el hecho de que el incremento de los gastos declarados frente a los comprobados resulte inferior que para los ingresos constituya un argumento válido para determinar su improcedencia.

Por tanto, se desestima también esta alegación y se confirma el acuerdo de resolución en este punto.

Octavo.

Por último, se alega en relación a los rendimientos de la actividad profesional, que la liquidación practicada es improcedente en la medida en que para su cálculo se han utilizado datos e información relativa al IRPF 2015 y 2016. Períodos que, afirma, fueron objeto de un procedimiento de comprobación limitada por los órganos de gestión, con los efectos preclusivos que establece el artículo 140 de la LGT.

El artículo 140 establece que:

Artículo 140. Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada.

1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

2. Los hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante haya prestado conformidad expresa no podrán ser impugnados salvo que pruebe que incurrió en error de hecho.

En primer lugar, esta limitación del artículo 140 operaría únicamente respecto del mismo objeto (obligación y período) a que se referirían las actuaciones de comprobación limitada que, según se alega, no es el período 2013, que es al que se refiere la resolución recurrida. Con independencia de ello, de lo alegado se desprende que en relación a dichos periodos 2015 y 2016, en el procedimiento inspector llevado a cabo fueron descubiertos nuevos hechos (existencia de ingresos no declarados) como consecuencia de actuaciones distintas (personación por la Inspección en el domicilio de la actividad) de las que pudieron haberse realizado en el procedimiento de gestión. En consecuencia, se desestima esta alegación.

Por tanto, se desestima también esta alegación y se confirma el acuerdo de resolución en relación al ajuste relativo al rendimiento neto de la actividad profesional de Don **Bts**.

Noveno.

Respecto al segundo ajuste de la regularización, que consistió en imputar en la base imponible general del período comprobado una ganancia patrimonial no justificada por importe de 573.550,64 euros, en aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF, nada se alega ante este TEAC. No obstante este TEAC procede a examinarlo a la luz de la STJUE, por cuanto el obligado tributario sí alegó ante la Inspección con fecha 12-03-2019 en contestación a la información requerida en la diligencia nº 5 que una parte del importe declarado en el modelo 720 procedía de ejercicios prescritos.

Como se expone en los Antecedentes, como resultado de las actuaciones inspectoras iniciadas con fecha 31-01-2019 y que finalizan en el acuerdo de liquidación referenciado se procedió a integrar en base imponible general el importe de 573.550,64 euros declarados incorrectamente en la base imponible del ahorro, por aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF.

Así, se examina la procedencia de incorporar en la base imponible del período comprobado, como ganancia patrimonial no justificada de acuerdo con lo previsto en el artículo 39.2 de la LIRPF, el importe comprobado de los bienes y derechos de los que el obligado tributario era titular en el extranjero, y sobre los que se no cumplió la obligación de declararlos en plazo en el Modelo 720 "Declaración de bienes y derechos en el extranjero" previsto a tal efecto.

Resulta un hecho no discutido que dicha ganancia imputada se corresponde con un seguro de vida de que era titular en el período comprobado Don **Bts**, localizado en Portugal y contratado, con la entidad **XZ S,A** y con un valor declarado de 573.550,64 euros.

Así, en la página 73 del acuerdo de liquidación se declara que:

*"La Inspección asume el criterio manifestado por ambos contribuyentes que supone atribuir la titularidad del seguro de **XZ** a **Bts** tras la liquidación de la sociedad de gananciales y en que **Axy** sea titular de un derecho de crédito en la parte que le corresponda (neta de las responsabilidades tributarias que, por obligaciones conjuntas, **Bts** haya satisfecho)".*

Décimo.

La normativa aplicada se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de Medidas para la Prevención y Lucha contra el Fraude (en vigor desde 31 octubre 2012), que estableció en la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria (LGT) una Disposición Adicional Decimoctava 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.

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 determinaba que, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 de la Disposición Adicional 18ª de la LGT, resultase de aplicación un régimen de infracciones y sanciones, que, en el caso de éstas, suponían 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 atenuaban en caso de presentación fuera de plazo de la declaración, en cuyo caso ascendían 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, era la generación de un nuevo hecho imponible, previsto en el caso de las personas físicas en el artículo 39.2 de la LIRPF, 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, establecía:

"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 decimotercera 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".

Pero, además esta ganancia patrimonial imputada con arreglo al art. 39.2 LIRPF determinaba la comisión de una infracción tributaria muy grave, sancionable con multa pecuniaria proporcional del 150% de la cuota íntegra resultante en el IRPF correspondiente a dicha ganancia patrimonial. Así lo establecía la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012, que regulaba el régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas:

"La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción..."

Décimo primero.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27-01-2022, Asunto Comisión/España C-788/19 resuelve la demanda presentada por la Comisión Europea contra el Reino de España por vulneración del TUE y del Acuerdo sobre el EEE, y, en contra de lo que propuso el Abogado General, estima las pretensiones de la Comisión, considerando, en síntesis, que:

-La normativa española persigue objetivos legítimos de lucha contra el fraude fiscal,

"(...) dado que la información de que disponen las autoridades nacionales en relación con los activos que sus residentes fiscales poseen en el extranjero es, globalmente, inferior a la que poseen en relación con los activos situados en su territorio, aun teniendo en cuenta la existencia de mecanismos de intercambio de información o de asistencia administrativa entre los Estados miembros." (Párrafo 24).

-Las dos medidas utilizadas para conseguir dicho fin (establecer una obligación de información específica de los bienes situados en el extranjero y la presunción de existencia de rentas ocultas cuando esta obligación se incumple), son aceptadas por el TJUE, ya que:

"la normativa controvertida resulta adecuada para garantizar la consecución de los objetivos perseguidos. No obstante, debe comprobarse si no va más allá de lo necesario para alcanzarlos". (Párrafo 24).

-El TJUE aprecia que dos concretos aspectos de la normativa analizada van más allá de lo necesario, y son, por tanto, desproporcionados: la calificación de los activos poseídos en el extranjero como ganancias patrimoniales no justificadas, sin posibilidad de acogerse a la prescripción, y los importes que pueden alcanzar las multas pecuniarias que puedan imponerse, la del 150% de la cuota liquidada por la citada ganancia de patrimonio y la multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato no declarado.

Del análisis de la normativa española que hace la sentencia citada podemos extraer las siguientes conclusiones relevantes para el presente expediente, a juicio de este TEAC, según doctrina sentada en las Resoluciones de este Tribunal de 4 de marzo de 2022, R.G. 5375/2020 y 5904/2020, y de 12 de mayo de 2022, R.G. 3467/2020 y 4244/2021:

-El TJUE confirma que respeta la normativa comunitaria el establecimiento de una obligación de información específica de los bienes situados en el extranjero que poseen sus residentes, al constatar que con ella se suple la menor información que sobre ellos se tiene, en comparación con la disponible sobre los bienes situados en España.

-El TJUE confirma que es conforme a la normativa comunitaria que el artículo 39.2 de la LIRPF considere ganancia no justificada de patrimonio la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en plazo la obligación de información ya citada, esto es, que se configure como premisa fáctica de una presunción (iuris tantum) de existencia de renta oculta.

Se explica que esta presunción de existencia de renta oculta no infringe la jurisprudencia comunitaria, que no aceptaría una presunción general de fraude y evasión fiscal basada en el mero hecho de poseer bienes o derechos fuera del territorio español, ya que, por un lado, sólo entra en juego tras el previo incumplimiento de las obligaciones de declaración específicas, y, por otro, no es una presunción incondicionada ya que admite prueba en contrario, como expresamente indica el propio precepto, el artículo 39.2.

" 32. En estas circunstancias, la presunción establecida por el legislador español no resulta desproporcionada en relación con los objetivos de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales."

Ni siquiera afecta al sostenimiento de la figura del artículo 39.2 LIRPF el hecho de que contenga un aspecto concreto (la falta de freno de la presunción ante la prescripción) que, como ya hemos dicho, sí merecerá reprobación del TJUE:

"33. La imposibilidad de que el contribuyente destruya esta presunción alegando que los bienes o derechos respecto de los cuales no cumplió la obligación de información o lo hizo de manera imperfecta o extemporánea se adquirieron durante un período prescrito no enerva esta conclusión. En efecto, la invocación de una norma de prescripción no sirve para desvirtuar una presunción de fraude o de evasión fiscales, sino que únicamente permite evitar las consecuencias que debería acarrear la aplicación de dicha presunción."

-El TJUE, aunque afirma que:

"(...) el legislador nacional puede establecer un plazo de prescripción ampliado con el fin de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de luchar contra el fraude y la evasión fiscales derivados de la ocultación de activos en el extranjero" (Apartado 38),

rechaza de modo claro que se puedan establecer:

"(...) mecanismos que, en la práctica, equivalgan a prolongar indefinidamente el período durante el cual puede efectuarse la imposición o que permitan dejar sin efecto una prescripción ya consumada." (Apartado 38),

por lo que no acepta que en aplicación de la regla de la actio nata, se pueda

"(...) retrasar el momento inicial del cómputo del plazo de prescripción y fijarlo en la fecha en que la Administración tributaria tenga conocimiento por primera vez de la existencia de los bienes o derechos en el extranjero, ya que esta opción conduce, en la práctica, a permitir a la Administración gravar durante un período indefinido las rentas correspondientes al valor de esos activos, sin tener en cuenta el ejercicio o el año respecto de los que se adeudaba normalmente el impuesto correspondiente a esas rentas." (Apartado 35).

Por ello concluye que se ha incumplido la libertad de circulación de capitales en un aspecto muy concreto de la regulación del artículo 39.2 LIRPF:

"al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como «ganancias patrimoniales no justificadas» sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción;"

La conclusión de lo expuesto es clara: la ganancia de patrimonio no justificada del artículo 39.2 LIRPF es plenamente válida, pero sus consecuencias no pueden desconocer los plazos de prescripción del derecho a liquidar las rentas ocultas descubiertas.

Tanto el artículo 91.1 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, como el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal General, disponen que las sentencias del TJUE son obligatorias desde

el día de su pronunciamiento. Igualmente, el TFUE alude a la obligación de los Estados de adoptar medidas para la ejecución de una sentencia de incumplimiento (artículo 260.1) y a la obligación de la institución, órgano u organismo del que emanó el acto anulado, de adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia (artículo 266.1).

Décimo segundo.

Para dar cumplimiento a la declaración de esa STJUE, en la Ley 5/2022, de 9 de marzo, sobre asimetrías híbridas (BOE 10/03/2022), se incluye una Disposición Final Quinta por la que se modifica el art. 39 de la Ley 35/2006 del IRPF, suprimiendo su apartado 2. Así, a partir del 11-03-2022 el artículo 39 LIRPF ha quedado redactado de la siguiente forma:

"Artículo 39. Ganancias patrimoniales no justificadas.

Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción".

Asimismo se modifica la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley 58/2003 General Tributaria, relativa a la Obligación de información de los bienes y derechos en el extranjero, suprimiendo los apartados 2 y 3 que contenían el régimen de infracciones y sanciones. Y también se derogan las Disposiciones Adicionales Primera y Segunda de la Ley 7/2012 (por la Disposición Derogatoria Única), que establecían un régimen sancionador específico para las ganancias patrimoniales imputadas según lo dispuesto en el art. 39.2 LIRPF.

Décimo tercero.

Expuesto lo anterior, este TEAC debe aplicar el contenido de la citada sentencia, lo que supone interpretar lo dispuesto en el citado artículo 39.2 de la LIRPF vigente en el período impositivo a que se refiere el caso aquí analizado, en los términos en los que lo hace el TJUE, esto es, parafraseando el ya reproducido apartado 33 de la sentencia, "la invocación de una norma de prescripción no sirve para desvirtuar una presunción de fraude o de evasión fiscales", pero si permite "evitar las consecuencias que debería acarrear la aplicación de dicha presunción".

Por tanto, a las circunstancias que desactivan la presunción de obtención de renta oculta que contiene el segundo párrafo del 39.2 (acreditar que esas rentas ya fueron declaradas o que se ganaron en años en los que no era sujeto pasivo del IRPF) se debe unir otra: acreditar que se obtuvieron en ejercicio prescrito, tal y como se prevé con la ganancia no justificada del patrimonio general, la del artículo 39.1 LIRPF. La ganancia de patrimonio regulada en el artículo 39.2 LIRPF es, como resulta obvio, una especie dentro del género de las ganancias de patrimonio no justificadas, cuya diferencia esencial consistía en que la presunción de existencia de rentas ocultas no se desactiva con la acreditación de que dichas rentas ocultas (las que financiaron los bienes situados en el extranjero sobre los que pesaba la declaración informativa no cumplida en plazo) se hubiesen obtenido en períodos ya prescritos, extensión del efecto de la presunción que ahora ha sido suprimida por la referida sentencia del TJUE.

La ganancia de patrimonio no justificado es una figura de larga tradición en nuestro derecho fiscal, y cuenta con una asentada doctrina jurisprudencia, que también será aplicable para esta variante introducida en 2012.

Se trata de un concepto introducido en nuestro IRPF por la Ley 44/1978, siendo considerado desde entonces, en palabras del Tribunal Supremo, (vid. STS de 18/06/2009, casación nº 7807/2003; 20/06/2008, casación nº 4580/2002, de 23/2/2011, casación 444/2006, entre otras), como un:

"elemento especial de cierre que trata de evitar que ciertas rentas ocultadas al Fisco escapen de tributación, a cuyo efecto se gravan cuando se manifiesten o afloren".

El propio Tribunal Supremo se hace eco de que:

"el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse por esta institución en su sentencia nº 87/2001, de 2 de Abril, si bien conceptuándola como un elemento más de los que componen la renta gravable por el Impuesto, por lo que llega a considerar que el elemento fáctico de la norma no es sólo la existencia de patrimonio no declarado o de adquisiciones que no se corresponden con lo declarado por el contribuyente, sino también su falta de justificación fiscal."

Por tanto estamos ante un componente más del objeto imponible del impuesto (artículo 2 de la LIRPF) y de la realización de su hecho imponible (artículo 6 de la LIRPF), que sirve, como dice el Tribunal Supremo, de cláusula de cierre para detectar y gravar rentas ocultas.

El esquema probatorio es sencillo, al configurarse la figura como una presunción *iuris tantum* de obtención de renta gravable.

A la Administración corresponde la prueba del elemento fáctico que activa la presunción y, a partir de ahí, es carga del contribuyente la acreditación de los elementos que desactivan o enervan la presunción de haber obtenido rentas no declaradas al fisco.

Este esquema ha sido reiteradamente descrito por nuestra jurisprudencia, así el Tribunal Supremo ha venido considerando (por ejemplo en Sentencia de 18/06/2009, casación nº 7807/2003; de 20/06/2008, casación nº 4580/2002; citadas en sentencia de 12-02- 2013, recurso de casación 2784/2010) lo siguiente:

"es evidente que si un contribuyente declara verazmente su renta obtenida, el ahorro y su inversión estarán plenamente justificados. Por el contrario, si se oculta parte de la renta y ésta se ahorra, al invertir dichos ahorros, también ocultados, la inversión, es decir, las adquisiciones a título oneroso no guardarán proporción con la renta declarada, y serán, por tanto, no justificadas. Hay, pues, dos momentos fundamentales en la génesis de los incrementos no justificados de patrimonio, el primero es la ocultación a efectos fiscales de parte o de la totalidad de las rentas obtenidas, (...); y, el segundo momento, que es el de exteriorización de dicho ahorro ocultado". Como advertía el propio Tribunal Supremo en aquella sentencia, "en una situación probatoria normal, la exteriorización de un incremento patrimonial no justificado con la renta declarada, sería siempre un indicio razonable de que se había producido previamente una ocultación de rentas, pero a la Administración Tributaria le sería muy difícil probar fehacientemente tal ocultación, (...). La Ley 44/1978, ..., salió al paso de estas dificultades, modificando el «onus probandi», liberando a la Administración Tributaria de la carga de la prueba, mediante dos presunciones legales «iuris tantum», que operan sobre el mismo hecho base. (...) Probado que existe un incremento no justificado de patrimonio, la Administración no podría normalmente descubrir qué rendimientos o plusvalías de enajenación se habían ocultado, ni tampoco, cuándo se produjeron tales ocultaciones, por ello la Ley deduce de tal hecho base, mediante presunciones legales, dos hechos consecuencia, uno sustantivo y otro temporal (...).

Esto sentado, debemos recordar, tal como declaramos en la sentencia de 20 de Junio de 2008, cas. 4580/02, "que la institución jurídica de los incrementos de patrimonio no justificados se establece en nuestro sistema impositivo como un elemento especial de cierre que trata de evitar que ciertas rentas ocultadas al Fisco escapen de tributación, a cumanifiesten o afloren; y así, el art. 20.13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (redacción según la Ley 48/1985, de 27 de Diciembre) aquí aplicable, contemplaba dos supuestos de tales incrementos no justificados: Primero, las adquisiciones que se produzcan a título oneroso y cuya financiación no se corresponda con la renta y el patrimonio declarados por el sujeto pasivo: Segundo, los elementos patrimoniales o rendimientos ocultados en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio o de la Renta de las Personas Físicas.

En relación con estos incrementos no justificados, y como tenemos declarado, entre otras, en las sentencias de 19 de Julio de 1986 y 29 de Marzo de 1996, el legislador aplica el mecanismo de la presunción "iuris tantum" para acreditar su existencia por parte de la Administración Tributaria, correspondiendo la carga de la prueba al sujeto pasivo del impuesto, no siendo suficiente para ello realizar simples manifestaciones cuya sola alegación suponga, a su vez, un desplazamiento hacia la Administración de la prueba de que las presunciones no son ciertas, sino que, por el contrario, es aquél quien debe acreditar la realidad de estas alegaciones en cuanto que es la Administración tributaria la favorecida por la presunción legal, extraída de un hecho base que es precisamente la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas." (El subrayado se añade al hacer la cita).

Décimo cuarto.

En el caso que nos ocupa, resulta un hecho probado del procedimiento inspector que los activos en el extranjero de que era titular el obligado tributario fueron declarados por primera vez en el modelo un 720 correspondiente a 2013 presentado fuera de plazo.

Tras la comprobación realizada por la Inspección, se considera acreditado que el obligado tributario era titular a 31-12-2013 de bienes en el extranjero (seguro de vida localizado en Portugal contratado con la entidad **XZ SA** por valor de 573.550,64 euros.

Luego la integración de la cuantía de 573.550,64 euros como ganancia de patrimonio no justificada en la base liquidable general del IRPF del 2013 es consecuencia de la aplicación de la normativa que regula la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero y concretamente de lo previsto en el artículo 39.2 de la LIRPF

El contribuyente, como ya se expuso anteriormente, incumplió su obligación de presentar en plazo la Declaración informativa de Bienes y Derechos en el extranjero (Modelo 720) correspondiente al ejercicio 2013, obligación que no se ve afectada por la Sentencia del TJUE.

Como vemos, en los argumentos esgrimidos ante la AEAT y en vía económico-administrativa no pone en cuestión que se hayan producido las circunstancias fácticas en las que se asienta la presunción de rentas ocultas

del art. 39.2 LIRPF, esto es, que fuera titular 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 D. Ad. 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por lo que se da por aceptado el presupuesto de hecho de la presunción de existencia de rentas ocultas pendientes de gravar del referido artículo.

No obstante, el contribuyente sí opuso a la AEAT una circunstancia que, como se ha expuesto anteriormente, el TJUE obliga a tener en cuenta como limitación de los efectos de la presunción del artículo 39.2 de la LIRPF: el origen en ejercicios prescritos de las rentas ocultas con las que adquirió los bienes situados en el extranjero aflorados a través de la presentación extemporánea del Modelo 720.

Analizado el Acuerdo impugnado a la luz de la STJUE, nada hay que objetar a que, de entrada, se confirme la corrección de la liquidación de una ganancia de patrimonio no justificada como consecuencia de la presentación extemporánea del modelo 720, ya que, como hemos dicho, el TJUE considera que es ajustado a derecho la obligada presentación de dicha información de los bienes situados en el extranjero, y también lo es la presunción de renta gravable establecida en el artículo 39.2 de la LIRPF, pues "no resulta desproporcionada en relación con los objetivos de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales" (Párrafo 32).

Pero es claro que la citada STJUE obliga a reconsiderar dicho Acuerdo, ya que el TJUE impide liquidar ganancias de patrimonio no justificadas "sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción", y esta circunstancia no ha sido tenido en cuenta por el Acuerdo impugnado, pese a que el reclamante sí opuso a la AEAT el origen en ejercicios prescritos de las rentas ocultas con las que adquirieron los bienes situados en el extranjero que no fueron declarados en el Modelo 720.

El acuerdo impugnado no dio, por tanto, oportuna contestación a las alegaciones del interesado, ni fueron valoradas las explicaciones ofrecidas sobre ese aspecto fáctico, lo que obliga a su anulación y a su sustitución por otro que, en aplicación de lo dispuesto por el TJUE, y parafraseando sus principales afirmaciones en esta materia, sí otorgue "posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción" (Apartado 63 y fallo) como un límite más al juego de la presunción de existencia de rentas ocultas, de modo que no se prolongue "indefinidamente el período durante el cual puede efectuarse la imposición" de las rentas ocultas detectadas, ni se deje sin efecto una "prescripción ya consumada en favor del contribuyente" (Apartados 37, 38 y 40) "sin tener en cuenta el ejercicio o el año respecto de los que se adeudaba normalmente el impuesto correspondiente a esas rentas" (Apartado 35).

La aplicación de la STJUE supone, por tanto, que no es posible aplicar las consecuencias del artículo 39.2 LIRPF (someter a gravamen, en el ejercicio en el que se incumplió la obligación de declarar la tenencia de bienes en el extranjero, el valor de dichos bienes) si se acredita por el contribuyente que, cuando se aplican dichas consecuencias, ya han prescrito los ejercicios, anteriores, en los que se obtuvieron las rentas con las que se financió su adquisición, de modo que se tenga "en cuenta el ejercicio o el año respecto de los que se adeudaba normalmente el impuesto correspondiente a esas rentas".

Acreditación que es carga probatoria de quien recurre, como resulta de su condición de hecho que desactiva una presunción, y como resulta de la constante y unánime interpretación que de la figura de la ganancia no justificada de patrimonio viene haciendo la jurisprudencia.

La falta de atención del artículo 39.2 LIRPF a la prescripción se debe integrar con la aplicación de las reglas generales de la LGT sobre ella, artículos 66 al 70, de las que resulta lo siguiente:

- Ninguna regla general retrasa el dies a quo del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria de los ejercicios en los que se obtuvieron las rentas ocultas que se sometan a gravamen por aplicación del artículo 39.2 LIRPF, de modo que este cómputo habrá comenzado, según dispone el artículo 67.1 de la LGT, al día siguiente de la finalización del plazo para autoliquidar cada uno de los ejercicios en los que estas rentas ocultas se hayan obtenido.

Por tanto, para no dejar sin efecto la "prescripción ya consumada" en el momento en el que se vaya a aplicar lo dispuesto en el artículo 39.2 LIRPF (ya sea por la autoliquidación por el contribuyente o por actuaciones de la Administración Tributaria), el contribuyente podrá acreditar que los activos situados en el extranjero que no fueron declarados en plazo en el Modelo 720 se financiaron con rentas obtenidas en un ejercicio que, en dicho momento, ya hubiese ganado la prescripción.

- Se atenderá a las normas generales sobre interrupción del plazo de prescripción del artículo 68 de la LGT para determinar el cómputo de los plazos de prescripción de los ejercicios en que se acrediten por el contribuyente obtenidas las rentas ocultas que el artículo 39.2 somete a gravamen (en el ejercicio en el que se incumplió la obligación de información del Modelo 720).

- En este punto debe añadirse que, a juicio de ese TEAC, la presentación del Modelo 720 no interrumpe la prescripción del derecho a liquidar rentas ocultas de ningún ejercicio, al tratarse de una declaración informativa que no liquida el IRPF, siendo de aplicación la doctrina sentada por las Sentencias del Tribunal Supremo sobre la falta de efectos interruptivos de la prescripción de los modelos anuales de IVA y retenciones, 390 y 190, que acogieron respectivamente las Sentencias de 28/05/2020 (Rec. Cas. 5962/2017) y de 18/05/2020 (Rec.Cas. 6583/2017).

La aplicación de dichas reglas debe permitir diferenciar entre los períodos ya prescritos cuando se liquida, por el contribuyente o por la AEAT, la ganancia de patrimonio no justificada del artículo 39.2 LIRPF, y los que aún no lo estaban.

Las rentas ocultas generadas en los primeros ya son inmunes, por tener consumada la prescripción, a su calificación como ganancia de patrimonio no justificada que hace dicho precepto cuando se detectan, o afloran, en forma de patrimonio situado en el extranjero sobre el que no se ha cumplido el deber de informar en plazo a través del Modelo 720.

Sin embargo, las rentas ocultas generadas en los segundos, en los no prescritos cuando se liquida la renta prevista en el artículo 39.2 LIRPF, sí quedarán afectadas por la citada calificación, "en todo caso", como ganancia de patrimonio no justificada, "y se integrarán en la base liquidable general" aunque a posteriori se conozca la fuente de renta (oculta) de la que proceden, salvo, claro está, que se acredite que ya fueron declaradas o se obtuvieron en el extranjero en ejercicios sin residencia fiscal en España.

- Debe añadirse, como razonamiento que viene de la mano de lo que acaba de exponerse, que no debe formar parte de la renta sometida a gravamen por aplicación del artículo 39.2 LIPF la parte del valor de los activos situados en el extranjero que, pese a haberse generado en un ejercicio no prescrito, se acredite por el contribuyente que se trata del mero aumento de valor de los mismos activos poseídos a final del último ejercicio prescrito, ya que, obviamente, no se someten a gravamen en el IRPF las plusvalías tácitas o revalorizaciones no realizadas, que serán gravadas cuando se enajenen los activos que las incorporan.

Décimo quinto.

En el presente caso, el plazo de prescripción del derecho de la Administración a regularizar el período impositivo en el que se imputa la ganancia patrimonial no justificada (2013) se interrumpe con la presentación de la mencionada declaración complementaria con fecha 06-04-2018. Por tanto, esta es la fecha la que debe tomarse como referencia de los ejercicios que estaban prescritos. Habiéndose por tanto consumado en aquél momento la prescripción de los ejercicios 2012 y anteriores. En consecuencia, no sería ya posible someter a gravamen, tampoco por esta vía, rentas ocultas que se acrediten obtenidas en dichos ejercicios, por haber ganado ya la prescripción.

Por tanto, en el presente caso, el valor de los activos situados en extranjero sobre los que se incumplió la obligación de presentar el Modelo 720 en plazo que se acredite que ya se poseían al finalizar el ejercicio 2012, o que se financiaron con patrimonio ya poseído entonces, no se someterán a gravamen en aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 LIRPF.

Consta en el expediente de la reclamación RG 00-05401-2021 "declaraciones previas 2013-solicitud de rectificación 2018...5P" documentación aportada a la Administración en relación al activo declarado, emitida por la entidad financiera, que acreditaría que el obligado tributario era titular del mencionado seguro a 31-12-2012 por un valor de 573.550,64 euros.

Luego, con arreglo a lo expuesto, los 573.550,64 euros de valoración de los activos en el extranjero a 31-12-2013 no deben formar parte de la renta sometida a gravamen por aplicación del artículo 39.2 LIPF pues se considera acreditado su origen en ejercicios prescritos. En consecuencia, no procedería haberse imputado en el período regularizado ganancia patrimonial alguna. Por lo que la resolución recurrida, en este punto de la regularización, debe anularse.

En consecuencia, procede estimar parcialmente la reclamación RG 00-05401-2021, interpuesta contra el Acuerdo de Liquidación derivado del **ACTA_1**, en la parte que imputa en la base imponible general una ganancia patrimonial no justificada de 573.550,64 euros.

Décimo sexto.

Procede a continuación este TEAC a examinar los acuerdos de imposición de sanción objeto de las reclamaciones RG 00-08067-2021-00-00 y RG 00-00933-2021, los cuales traen causa en el Acuerdo de Liquidación referenciado.

Como hemos detallado con anterioridad, siendo extemporánea la reclamación RG 00-06875-2020 interpuesta por Don **Bts**, la liquidación ha devenido firme para dicho obligado tributario.

Ahora bien, sentado lo anterior, el interesado impugna asimismo la **SANCION_1** derivada de la liquidación mediante la reclamación RG 00-08067-2021 y, por ello, cabe plantearse si es posible realizar un análisis de la liquidación firme en tanto en cuanto la regularización en ella contenida sustenta la infracción que se sanciona y fija la base de la sanción impuesta que da lugar al segundo acto administrativo impugnado.

Así, en la medida en que el reclamante esgrime como oposición frente a la sanción impuesta la improcedencia de la propia liquidación administrativa, este TEAC, siguiendo el criterio sentado en la resolución de 24-11-2022 RG 00- 03184-2020 DYCTEA procede plantearse si dicha liquidación resulta conforme a derecho en tanto en cuanto tiene una incidencia directa en el elemento objetivo de la sanción impuesta.

Así, este TEAC, en la mencionada resolución de 24-11-2022 RG 00- 03184-2020 DYCTEA señaló:

"Como hemos detallado, siendo extemporáneo el recurso de reposición, la liquidación ha devenido firme, siendo una regularización inatacable por medio del presente recurso en única instancia.

Ahora bien, sentado lo anterior, debemos recordar que en la presente resolución también se reclama acumuladamente la sanción tributaria derivada de la liquidación y, por ello, y más allá de analizar la suficiencia y motivación del elemento subjetivo, cabe que nos planteemos si es posible realizar un análisis de la liquidación firme en tanto en cuanto la regularización en ella contenida sustenta la infracción que se sanciona y fija la base de la sanción impuesta que da lugar al segundo acto administrativo impugnado.

Así, en la medida en que el reclamante esgrimió oposición en torno a algunos elementos de la liquidación administrativa que derivaron en la liquidación de una cuota a ingresar y tomarse la misma como base de la sanción impuesta del artículo 191 LGT, debemos plantearnos si este TEAC los reputa conforme a derecho en tanto en cuanto tienen una incidencia directa en otro acto administrativo no firme: la sanción.

En ese sentido se ha manifestado el Tribunal Supremo en su sentencia de 23 de septiembre de 2020, recurso 2839/2019 (el subrayado es nuestro):

<<A este respecto, como ya se ha señalado al inicio del fundamento anterior, de lo que se trata estrictamente en este recurso de casación, a fin de establecer doctrina jurisprudencial, es de definir el alcance o contenido impugnatorio del que puede disponer el sancionado, en su calidad de legitimado activamente en un proceso contencioso-administrativo, frente al acto sancionador que constituye el objeto litigioso; y si tales motivos de nulidad que cabe esgrimir para obtener su anulación son plenos o están delimitados, cercenados o confinados por la actitud previa del interesado en relación con otro acto administrativo distinto, el de liquidación, por más que entre uno y otro acto haya una indudable y lógica conexión -justamente el único punto que no es objeto de discordia en esta casación-, nexa que presenta facetas tanto sustantivas como procedimentales

En nuestro criterio, el núcleo del problema jurídico presentado radica en los dos puntos precisados: en primer término, el del efecto conclusivo u obstativo de la firmeza administrativa derivada de la falta de una impugnación de un acto y su extensión o prolongación a otros posteriores, y qué habilitación legal permitiría tal limitación; y, en segundo lugar, el de la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 CE), que puede ponerse en conexión con la libertad de ejercicio de pretensiones, motivos y argumentos que reconoce nuestra ley procesal (artículos 56,1; 65 y 67.1 de la Ley de esta Jurisdicción). Este derecho fundamental no consiente, podemos adelantar ya- que los motivos de nulidad que puedan aducirse frente a un acto fiscalizado jurisdiccionalmente queden restringidos por el hecho de la firmeza administrativa de un acto anterior y condicionante del que se impugna (...)

Ahora bien, que no sea viable -a salvo los remedios extraordinarios previstos en el ordenamiento jurídico frente a los actos firmes, en determinados y excepcionales supuestos aquí no concurrentes- la reacción frente a la liquidación, no significa que los actos posteriores, como lo es el acto sancionador, fruto del ejercicio de una potestad cualitativamente diferente -algo que, por más que se explique, no llega a calar en la totalidad de la comunidad jurídica-, queden constreñidos también por esa limitación o, si se quiere, por esa autolimitación o, por el contrario, pueden ser traídos al proceso con la finalidad de lograr su invalidación, para lo cual debe gozar el sancionado de posibilidades plenas de articulación de pretensiones y, para sostener éstas, de libertad para esgrimir los motivos jurídicos y argumentos que considere conveniente, incluso aquellos que, aunque la mantengan intangible, afectasen a la validez de la liquidación de la cual es dimanante, a los efectos de su traslación a la sanción. (....)

5) Por tanto, lo que es válido y admisible para determinar la deuda tributaria, esto es, que la firmeza provocada por la voluntad del comprobado -dato al que no parece ajeno el hecho de que el acta fuera extendida con su conformidad-, no lo es, en absoluto, como freno objetivo al empleo de determinados motivos jurídicos que cabe esgrimir frente a la sanción derivada del incumplimiento fiscal constatado en dicho acto firme.

Aceptar lo contrario sería tanto como brindar a la Administración una ventaja procesal indudable -y a un tiempo inadmisibile-, mediante la cercenación de las armas impugnatorias que se permitirían al sancionado para desarrollar con plenitud su pretensión anulatoria de ésta.

6) Algunas consideraciones añadidas hacen más patente, aún más si cabe, la conclusión que alcanzamos.

La primera de ellas, que el acto consentido es -solo- el de liquidación, no así el de sanción. Sobre la sanción no ha habido aquiescencia, ni aun tácita. El efecto de firmeza o el consentimiento anudado a ella afecta al acto que no se impugna, no a los otros actos. Además, si la falta de impugnación de la liquidación es eficaz para dejarla inamovible, también debería serlo para no presumir la validez, acierto o certeza de sus elementos determinantes, en tanto no han sido objeto de examen, ni aun administrativo.

La segunda consideración es que la sanción es la expresión de una las potestades más intensas y gravosas que se atribuyen a la Administración, de suerte que al sancionado -equiparable a estos efectos al condenado penal- no se le puede privar o condicionar su derecho de defensa en toda su extensión real o potencial, lo que implica que en el procedimiento judicial en que se ventila la legalidad de la sanción se pueden hacer valer, en plenitud, cuantos motivos jurídicos pudieran hacer prosperar la acción destinada a invalidarla, aunque vengan referidos a un acto distinto, pero vinculado al sancionador.

La tercera consideración, que no por más obvia está menos necesitada de ser recordada, es que la prescripción se aprecia de oficio, así como que la prescripción ganada extingue la deuda tributaria. (...) Es de recordar que la conformidad se presta a los hechos del acta, no a la aplicación de las normas; y que la firmeza administrativa de la liquidación así configurada tiene un alcance propio que no puede ser extrapolado a la sanción>>

Debe precisarse que, ciertamente, en el caso analizado por el Alto Tribunal el elemento que permitía analizar la liquidación a efectos de las consecuencias en la sanción era que la misma se habría dictado una vez acaecido el instituto de la prescripción. Sin embargo, no es menos cierto que en su análisis el Tribunal Supremo se refiere a la prescripción como una "tercera consideración" y añade que lo expuesto es también válido para los demás elementos o presupuestos de la liquidación, como determinantes de la legalidad de la sanción, manifestando:

<<Lo que se ha dicho en relación con la prescripción, que cuenta con el añadido del deber de aplicarse de oficio, como hemos resaltado, es también válido para los demás elementos o presupuestos de la liquidación, como determinantes de la legalidad de la sanción y, en tal medida, susceptibles de ser esgrimidos, con plena libertad, por quien pretenda que se declare su disconformidad con el ordenamiento jurídico. Basta para robustecer esta necesaria conclusión con hacer referencia a las vulneraciones más graves que quepa apreciar en los actos de la Administración, como son las causas de nulidad de pleno derecho, donde también hay un mandato legal para su apreciación de oficio. Piénsese, por ejemplo, en un acto de liquidación dictado por un órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio; o, por localizar un ejemplo más próximo a nuestra jurisprudencia reciente, en una liquidación dictada tras seguirse indebidamente un procedimiento de verificación de datos, que hemos declarado en varias sentencias que conlleva la nulidad de pleno derecho al amparo del artículo 217.1.e) LGT. En tales casos se hace evidente que la firmeza surgida del hecho de no impugnar un acto administrativo no puede provocar jurídicamente que éste quede blindado a todo trance y resulte por ende inatacable. Pues bien, si esto es así en relación con el propio acto firme, a fortiori lo será cuando el acto que se combate judicialmente es otro distinto a aquél para el que juega la firmeza, aun con las limitaciones que hemos señalado de forma ejemplificativa.

En tal sentido, ninguna norma ni principio jurídico impone la restricción con que aquí nos tropezamos, en el sentido de que la impugnación de una sanción deba quedar circunscrita a la invocación de los vicios de ésta que podríamos denominar intrínsecos, en el sentido de propios del procedimiento o del ejercicio de la potestad sancionadora, sin que sea posible la alegación de aquellos otros de que adolezca el acto precedente o condicionante de la sanción, aun cuando el efecto natural de la disconformidad a Derecho de éstos, necesariamente, trasladaría su nulidad al acuerdo sancionador. De no ser así, esa pretendida firmeza -ciertamente descolorida, además, cuando se trata de hacerla descansar en la invocación de la prescripción- privaría al recurrente del amparo pleno de los tribunales en su tutela judicial, cuya efectividad la Constitución impone y garantiza (art. 24 CE), derecho fundamental que quedaría lesionado si frente a un acto dado sólo pudieran aducirse en juicio unos motivos de nulidad, con exclusión de otros que, de prosperar, determinarían, igualmente, la invalidez del acto que se impugna.

Esta es la razón por la que resulta necesario, y así se declara formalmente, con valor de doctrina, que frente a un acuerdo sancionador pueden oponerse, administrativa y judicialmente, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, no sólo los directamente imputables a tal acto, sino incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos por el interesado. Ese derecho del impugnante, con directo amparo en el artículo 24.1 de la CE - tutela judicial efectiva sin indefensión- comporta el correlativo deber de los tribunales de examinar tales motivos para verificar si concurren o no, sin que puedan abstenerse de hacerlo bajo el pretexto, que hemos desacreditado, de que el acto originario o determinante ha ganado firmeza, pues ya hemos dejado sentado los limitados efectos de ésta>>

A raíz de lo anterior, es claro para este TEAC que debemos enjuiciar esos motivos esgrimidos por el reclamante imputables al presupuesto de hecho de la sanción cual es la liquidación.

Procede, en consecuencia, que este TEAC analice la liquidación en aras a verificar la concurrencia del elemento objetivo de la sanción impuesta, cuestión que seguidamente pasamos a analizar".

Por lo que procede pues este TEAC a continuación a analizar la concurrencia del elemento objetivo de la infracción cuya comisión se ha sancionado con el acuerdo.

Décimo séptimo.

Resultando que la sanción impuesta se impone por la comisión en el período comprobado de la infracción prevista en la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012 de 29 de octubre, que establecía un régimen sancionador específico para las ganancias patrimoniales imputadas según lo dispuesto en el artículo 39.2 LIRPF. Luego, una vez concluido por este TEAC que la imputación de la ganancia patrimonial en el período comprobado resulta improcedente, debe anularse. Con independencia de lo anterior, habida cuenta de que, como se ha expuesto,

la Disposición Final Cuarta de la Ley 5/2022, de 9 de marzo (BOE 10/03/2022), ha anulado el régimen sancionador establecido en la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012 y aplicado en el acto aquí impugnado, entiende este TEAC que, tanto en aplicación del principio de retroactividad in bonam partem de la referida reforma legislativa, por afectar en el ámbito sancionador a un acto no firme, como en aplicación del principio de primacía o anteposición del Derecho de la Unión Europea, que vincula también a los órganos económico administrativos (vid. STJUE 21.1.2020, C-274/14, ap. 78 y jurisprudencia citada), procedería declarar por este motivo que el acuerdo sancionador no es conforme a derecho, por lo que procede su anulación.

Por tanto, hay que estimar la reclamación RG 00-08067-2021.

Décimo octavo.

En cuanto a la **SANCION_2**, objeto de la reclamación RG 00-00933-2021, se impuso a Doña **Axy**, al igual que al obligado tributario Don **Bts**, por la comisión de la conducta infractora tipificada en la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012 de 29 de octubre. Por lo que, por los mismos motivos considerados para la estimación de la reclamación RG 00-08067-2021, este TEAC procede su anulación.

En consecuencia, hay que estimar la reclamación RG 00-00933-2021.

Décimo noveno.

Como recapitulación, mediante la presente resolución, por los motivos expuestos.

- Se INADMITE, por extemporánea, la reclamación RG 00-06875-2020, interpuesta contra el acuerdo de Liquidación derivado del **ACTA_1**.

- Se ESTIMA PARCIALMENTE la reclamación RG 00-05401-2021, interpuesta contra el acuerdo de Liquidación derivado del **ACTA_1**, ordenando su anulación en la parte que procede a imputar en la base imponible una ganancia patrimonial no justificada de 573.550,64 euros, declarándolo conforme a derecho en todo lo demás,

- Se ESTIMAN las reclamaciones RG 00-08067-2021 y RG 00-00933-2021, interpuestas contra las sanciones referenciadas.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

INADMITIR la reclamación en parte, y en lo demás ESTIMARLA EN PARTE, en los términos expuestos en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.