

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091085

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de septiembre de 2023

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 6555/2020

#### SUMARIO:

**Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por reclamaciones o recursos. Jurisdicción penal.** La cuestión se centra en determinar si ha prescrito o no el derecho de la Inspección a regularizar la deuda tributaria por el IRPF 2007, debiendo tener en cuenta, los posibles efectos que las actuaciones penales previas al inicio del procedimiento de comprobación han tenido respecto al plazo de prescripción.

Pues bien, el TEAC ya se ha pronunciado al respecto estableciendo que las actuaciones penales llevadas a cabo con el obligado tributario sí tienen eficacia respecto al plazo de prescripción, en tanto que la Administración no podía realizar actuación alguna.

Es de destacar que, en el caso que ahora nos ocupa, a diferencia de lo acontecido en otras resoluciones, se declaró prescrito el delito penal, lo que conllevaría, de no existir ninguna actuación más, el reconocimiento de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Sin embargo, el obligado tributario presentó con fecha 29-07-2010 una declaración complementaria del IRPF 2007, la cual no tiene eficacia interruptiva de la prescripción en el ámbito penal -y por ello se declaró prescrito el delito-, pero sí interrumpe el plazo de prescripción en el ámbito administrativo.

Por tanto, habiendo presentado declaración complementaria el 29-07-2010, iniciado las actuaciones penales el 28-06-2013 con la interposición de la denuncia por el Ministerio Fiscal -esto es, antes de haber transcurrido el plazo de 4 años desde el último acto interruptivo de la prescripción del derecho a liquidar (presentación de declaración complementaria el 29-06-2010)- e iniciadas las actuaciones de comprobación el 20-06-2019, tras notificación el ... -2018 a la Abogacía del Estado de la sentencia declarando prescrito el delito, el TEAC concluye que, en el momento de iniciarse las actuaciones inspectoras por el IRPF 2007 el 20-06-2019, el derecho a determinar la deuda tributaria del citado ejercicio no estaba prescrito. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 39, 68, 180 y 190.

Directiva 77/799/CEE del Consejo (Asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos y de los impuestos sobre las primas de seguros), art. 2.

Constitución Española, arts. 14, 18 y 24.

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

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.
00-06555-2020	06/11/2020	07/11/2020
00-00346-2021	15/01/2021	19/01/2021

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.

Con fecha de 11-06-2019 se notifica en el domicilio fiscal del obligado tributario acuerdo de inicio de actuaciones de comprobación e investigación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por el concepto IRPF, ejercicio 2007, teniendo las actuaciones alcance general.

Si bien, con carácter previo al inicio de dichas actuaciones, tuvieron lugar los siguientes hechos:

- El 30-06-2010 se notifica en el domicilio fiscal del obligado tributario requerimiento de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña de verificación de obligaciones formales, poniendo de manifiesto que según los datos de la AEAT se tiene conocimiento de la disponibilidad de diversos fondos en PAÍS\_NO\_UE\_1 en la cuenta del banco BANCO\_1, no habiendo incluido en sus declaraciones de IRPF rentas vinculadas a las citadas cuentas.

- Con fecha 29-07-2010 se presenta por el obligado tributario declaración complementaria del IRPF, ejercicio 2007, en la que, además de las rentas ya consignadas en plazo, declara unos rendimientos por amortización de letras del tesoro (5.217,30 euros), y unas ganancias patrimoniales por venta de acciones en la entidad ... BANCO\_1 (25.020,83 euros).

Por otro lado, también presentó declaraciones complementarias del Impuesto sobre Patrimonio, ejercicios 2006 y 2007, en las que se incluyen la declaración de unas acciones en capital social en entidades jurídicas negociadas descritas como "acciones BANCO\_1" (243.466,20 euros en 2006 y 212.968 euros en 2007).

- En fecha 28-06-2013 se presenta por la Fiscalía Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada denuncia contra el obligado tributario, entre otros miembros de la familia, por delito contra la hacienda pública en relación con el IRPF 2007, como consecuencia de la ...". El 01-07-2013 se dicta auto de admisión por el Juzgado Central nº ... de la Audiencia Nacional. En el curso de las actuaciones penales la AEAT presentó labores de auxilio judicial (Diligencias Informativas .../12 de la Fiscalía, Diligencias Previas .../2013 de la Audiencia Nacional y en las Diligencias Previas .../2016 del juzgado de Instrucción ... de Barcelona. Asimismo, también obran informes de ... - 2013, de ... -2014, de ...-2015 y de ... -2018).

- En fecha ... -2018 la Audiencia Provincial de Barcelona dicta sentencia acordando la prescripción del delito contra la Hacienda Publica correspondiente al IRPF 2007 imputado a **Axy**. La citada sentencia se comunica al Abogado del Estado el ...-2018 y a la Inspección de la AEAT el ...-2019.

### Tercero.

El 22-09-2020 se dicta por la citada Dependencia Regional de Inspección acuerdo de liquidación por el IRPF 2007 del que resulta un importe total a ingresar de 230.906,86 euros (147.928,49 euros de cuota y 82.978,37 euros de intereses de demora).

En el citado acuerdo, en lo que aquí interesa, se regularizan unas ganancias patrimoniales no justificadas por la existencia de unos fondos en BANCO\_1 de PAÍS\_NO\_UE\_1 cuya titularidad real corresponde al obligado tributario y su familia (1/5 cada uno de ellos), que no se corresponde con las rentas declaradas y cuyo origen no ha sido acreditado.

En concreto, haciendo diversas precisiones sobre los cálculos, se le imputa una ganancia patrimonial no justificada de 346.334,60 euros, que deriva principalmente de las acciones "(TW Inc...)", las cuales, según la información que tiene la AEAT han sido adquiridas entre ... y ... de 2007.

### Cuarto.

Derivado de la anterior liquidación, se inicia procedimiento sancionador que finaliza el 18-12-2020 con notificación del acuerdo de imposición de sanción por comisión de la infracción tributaria, calificada de leve, por dejar de ingresar la deuda que hubiera correspondido de una correcta autoliquidación.

### Quinto.

No conforme con los acuerdos anteriores, ni liquidación ni sanción, interpone contra los mismos las correspondientes reclamaciones ante este TEAC, que han sido registrados, respectivamente, con los números 00-06555-2020 y 00-00346-2021.

### Sexto.

Con fecha 25-04-2023 se presenta escrito comunicando el fallecimiento del obligado tributario el ...-2022, solicitando, en consecuencia, que se proceda a concluir el expediente sancionador seguido contra el obligado tributario de acuerdo con el artículo 190 de la LGT.

El 28-04-2023, en acreditación del fallecimiento señalado, se aporta Certificado de Defunción del obligado tributario expedido por el Registro Civil.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

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

### Segundo.

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

### Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de los acuerdos impugnados.

### Cuarto.

Comenzando con la reclamación 00-06555-2020, relativa a la liquidación, se alega como primera cuestión la prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria del ejercicio 2007.

En este sentido, defiende que la única y última actuación interruptiva de la prescripción fue la presentación de la declaración complementaria el 29-07-2010. En consecuencia, cuando se iniciaron las actuaciones inspectoras el 20-06-2019, ya habían transcurrido los 4 años, produciéndose la prescripción del derecho a liquidar alegado.

Asimismo, en contra de la suspensión del plazo de prescripción sostenida por la Inspección, alega que el Auto de admisión no tiene eficacia interruptiva por varias razones. La primera de ellas por no estar entre los supuestos previstos en el artículo 68 de la LGT (en todos ellos se exige cierta actividad de la Administración que en nuestro caso no existe), y hace especial hincapié a lo señalado en el Informe Consultivo .../2011 del Servicio Jurídico de la AEAT "entre tales causas de interrupción no se encuentra, por tanto, el que se dirija un proceso penal contra el sujeto pasivo...". Y como segunda razón se argumenta que, de conformidad con la única interpretación que cabe del artículo 180 de la LGT en su redacción antes de la modificación por la Ley 34/2015, se requiere la existencia de un procedimiento administrativo previamente iniciado.

Por tanto, la cuestión se centra en determinar si ha prescrito o no el derecho de la Inspección a regularizar la deuda tributaria por el IRPF 2007, debiendo tener en cuenta, los posibles efectos que la actuaciones penales previas al inicio del procedimiento de comprobación han tenido respecto al plazo de prescripción.

Cabe recordar que este TEAC, así en resolución de 04-12-2018 RG 00-01914-2016 referida a un requerimiento de (...), ha señalado que dichos requerimientos iniciaban el correspondiente procedimiento de comprobación del cumplimiento de obligaciones formales e interrumpían el plazo de prescripción del ejercicio correspondiente y siguientes, como había señalado en el caso concreto previamente el TEAR.

Por otro lado, sobre una cuestión muy similar a la planteada por el ahora reclamante se ha pronunciado recientemente este TEAC en resolución de 26-06-2023 RG 00-01272-2020, en los siguientes términos:

*"TERCERO.- La primera cuestión que se debe dilucidar en el presente expediente es si se ha producido la prescripción invocada por la recurrente y que provocaría la anulación de los acuerdos de liquidación, y, por ende, de las sanciones derivadas de los mismos.*

*En el acuerdo de liquidación, se considera que la tardanza en iniciar el procedimiento inspector en relación con las obligaciones tributarias correspondientes a los años 2004, 2005, 2006 y 2007, que no tuvo lugar hasta el 04/06/2015 con la notificación de la comunicación de inicio de actuaciones, no puede imputarse a una falta de diligencia de la Administración en el ejercicio del derecho que le confiere el artículo 66.a) de la LGT (el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación). Al contrario, la inexistencia de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación hasta la fecha mencionada debe atribuirse a la imposibilidad de actuar en vía administrativa en tanto existía un proceso penal en curso del que la Administración tributaria tenía pleno conocimiento (principio de prejudicialidad penal).*

Por su parte, en relación con esta cuestión, el TEAR analiza el modo en que la prejudicialidad penal afecta a la facultad de la Administración tributaria (en particular, de los órganos de la Inspección) para comprobar e investigar, en aquellos casos en los que, bien el Ministerio Fiscal, o bien como sucede en el presente expediente, el Juez Instructor, llevan a cabo motu proprio las diligencias de investigación dirigidas a la averiguación de hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública. Así, señala que, en ausencia de regulación específica, sólo cabe entender que si en el momento de conocer la existencia de la causa penal el procedimiento inspector aún no se ha iniciado, por aplicación analógica de lo dispuesto en el artículo 180.1 tercer párrafo de la LGT ("las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes"), cualquier actuación administrativa realizada con posterioridad a la fecha en la que se tenga conocimiento de la investigación judicial sería jurídicamente inexistente y no produciría efecto alguno. Por ello, a partir del momento en que la Administración tributaria conozca, por haber sido informado por el Juez de instrucción o por haber participado en la investigación en funciones de auxilio judicial, la existencia de diligencias judiciales en las que se estén investigando conductas que pudieran ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública, pierde temporalmente la facultad de ordenar el inicio de una comprobación inspectora referida al mismo impuesto y período impositivo que aquel a que se refiera la actuación judicial.

En consecuencia, la resolución ahora impugnada confirma en este extremo el acuerdo de liquidación, señalando que:

<Así, pues, con respecto al cómputo del plazo de prescripción de la acción para liquidar el Impuesto sobre Patrimonio de 2004, del tiempo total transcurrido desde la expiración del plazo de presentación de la declaración (30/06/2005) hasta la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras (04/06/2015), primer acto interruptivo de la prescripción, debe descontarse el tiempo en que la Administración ha estado forzosamente paralizada por la existencia del procedimiento penal, es decir, el período transcurrido desde el .../.../2007 -fecha del Auto dictado por el Juzgado Central de Instrucción número ... de la Audiencia Nacional, en el que se informa de que se siguen Diligencias Previas ... por los delitos contra la Hacienda Pública y Blanqueo de Capitales-, hasta la fecha de la Sentencia de conformidad, en que los interesados reconocen los hechos y su finalidad defraudatoria (.../.../2015). Es decir, del período total (9 años, 11 meses y 5 días) debe descontarse el tiempo de inactividad forzosa de la Inspección (7 años, 8 meses y 5 días), por lo que evidentemente no se ha superado el plazo de prescripción, de cuatro años. Mucho menos, por tanto, en los demás períodos impositivos, en los que el inicio del cómputo del plazo de prescripción es muy posterior. Debe, por tanto, rechazarse la alegación de prescripción de la acción liquidadora de la Administración tributaria.>

La interesada, en la interposición del presente recurso de alzada, insiste en que la prejudicialidad es una cuestión de naturaleza incidental y, por tanto, precisa de la existencia de un procedimiento en marcha para que pueda suscitarse. Además, rechaza la interpretación analógica que lleva a cabo la Inspección que, a su juicio, atenta contra los principios constitucionales. Esto es, defiende que el artículo 180 LGT únicamente prevé la paralización del procedimiento inspector en aquellos casos en que éste se haya iniciado, siendo la consecuencia de la misma la interrupción del cómputo del plazo de prescripción con la remisión del tanto de culpa y la reapertura del mismo cuando se puedan ya seguir tales actuaciones administrativas. Sin embargo, la norma no prevé ningún supuesto de suspensión en aquellos casos en los que no se haya iniciado el procedimiento encaminado a practicar liquidaciones. A mayor abundamiento, también destaca la inconcreción del alcance de las actuaciones penales, ya que no es hasta el Auto de incoación de procedimiento de fecha .../.../2014 cuando se detalla la inclusión en el proceso penal del tributo y ejercicios que nos ocupan, estando ya en dicho momento prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.

En el escrito de alegaciones complementarias, la recurrente invoca la sentencia 517/2021 del Tribunal Supremo (TS), de fecha 15 de abril, en recurso de casación número 1382/2020 en la que se contiene una interpretación del artículo 180.1 LGT (en su redacción aplicable hasta el 12/10/2015), que avala los argumentos defendidos por la recurrente (posteriormente reiterados en sentencias posteriores a la referida, como la STS de fecha 14/05/2021, en recurso de casación número 1119/2020, y la STS de fecha 21/07/2021, en recurso de casación número 6452/2019. En particular, el TS analiza el contenido del artículo 180.1 de la LGT, cuya esencia es el respeto al principio del non bis in idem, concluyendo que es un precepto que se desenvuelve con dicha finalidad en el ámbito propio de la potestad sancionadora. Así, señala que la puesta en conocimiento y remisión del expediente al Ministerio Fiscal precisa necesariamente, conforme a la redacción del citado precepto, que la Administración, haya iniciado al menos el pertinente procedimiento de comprobación, habiendo podido o no iniciarse el procedimiento sancionador, por lo que es evidente que cuando señala que "se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo", siempre en todo caso se refiere al procedimiento de comprobación, pudiéndose o no comprender también el procedimiento sancionador que se podrá haber iniciado o no. Y continúa el TS:

"Cuando el párrafo tercero del precepto dispone que "De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones" parece que no puede referirse más que al

*procedimiento sancionador, en tanto que, como se ha visto, no es posible que se inicie el procedimiento de comprobación puesto que el mismo necesariamente se ha iniciado, al ser presupuesto primero e indispensable para la puesta en conocimiento y remisión a la jurisdicción penal, habiéndose iniciado o no el sancionador."*

*Por lo tanto, la recurrente considera, de acuerdo con su exposición, que la abstención para iniciar el procedimiento administrativo en caso de remisión de actuaciones a la vía penal, sí afecta al procedimiento sancionador, pero no al de comprobación e investigación encaminado a liquidar la deuda tributaria, ya que éste necesariamente debe haberse iniciado. Esto es, entiende que la existencia de acciones penales (previas a cualquier actuación administrativa con virtualidad interruptiva del plazo de prescripción del derecho a liquidar) no era obstáculo para que la Administración tributaria iniciase un procedimiento de comprobación e investigación e interrumpir así la citada prescripción.*

*CUARTO.- Sin embargo, este TEAC debe rechazar esta argumentación de la ahora recurrente. Una vez que la AEAT había concluido la existencia de indicios de delito, no tendría sentido que trasladara al órgano competente de la Inspección para que el mismo iniciara un procedimiento inspector, en el que lo primero que debería comunicar al inspeccionado es que se aprecian los citados indicios de delito y, por ello, no puede continuar.*

*En efecto, hay que tener presente que el origen de las actuaciones penales seguidas con la obligada tributaria se encuentra en un informe emitido por la ONIF (oficina integrada en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT) poniendo en conocimiento de la Audiencia Nacional la existencia de indicios de que, por parte del ... se hubiese podido facilitar la actuación de determinadas estructuras fiduciarias y de que las mismas hubiesen podido servir para encubrir un traslado irreal de domicilio fiscal de, entre otros sujetos, la obligada tributaria, que motivó el dictado del Auto de fecha ... -2007 por el Juzgado Central de Instrucción número ... de la AN, en el que se informa de que se siguen Diligencias Previas ... por los delitos contra la Hacienda Pública y Blanqueo de Capitales. Posteriormente, en fecha ...2008 se llevó a cabo la entrada con autorización judicial y registro del domicilio de la obligada tributaria y de su cónyuge, en presencia de ambos cónyuges según Acta levantada al efecto por el secretario judicial y firmada, entre otros, por el matrimonio y por funcionarios de la AEAT. Las referidas actuaciones penales finalizaron con sentencia número ..., de fecha .../.../2015, del Juzgado de lo Penal número ... de Valencia, en la que se consideró probado que la obligada tributaria había tenido su residencia habitual en territorio español.*

*Por ello, aunque las actuaciones de comprobación no comenzaron hasta 04/06/2015 (tras la firmeza de la Sentencia penal), no ha existido por parte de la Administración una falta de diligencia consistente en abandonar su derecho a liquidar el IP [artículo 66.a) LGT], que se ve interrumpido, entre otros, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso [artículo 67.2.b) LGT],*

*En el Auto de fecha ... -2007 citado el Juzgado Central de Instrucción número ... de la AN informa de que se siguen diligencias previas por delitos, entre otros, contra la Hacienda Pública, por lo que no cabe duda que bien se ha producido la interrupción de la prescripción respecto a los ejercicios correspondientes (2004 y siguientes), bien aplicando principio de prejudicialidad penal la Inspección estaba imposibilitada para actuar en vía administrativa al existir un proceso penal en curso del que tenía pleno conocimiento y en el que los hechos enjuiciados, la determinación de la condición de residente fiscal en España, eran presupuesto necesario para considerar si la obligada tributaria tenía o no la condición de contribuyente en el IP. La Inspección, en criterio confirmado por el TEAR, considera que, siendo indiscutido que la práctica de liquidaciones por el IP dependía de las conclusiones alcanzadas por el juez penal, la preeminencia del procedimiento penal obligaba necesariamente a que la Administración tributaria se abstuviese de iniciar actuación alguna en tanto el órgano jurisdiccional no hubiese resuelto la cuestión de la residencia fiscal.*

*Nos encontramos, por tanto, ante dos procedimientos, el penal y el administrativo, en los que deben enjuiciarse unos mismos hechos en aras a determinar si la obligada tributaria simuló un traslado a fin de encubrir su residencia fiscal en España. Ante esta situación, siendo indiscutida la primacía del procedimiento penal, la actuación administrativa debe subordinarse a las conclusiones alcanzadas por el órgano judicial, máxime cuando se trata de dilucidar el elemento fáctico cuya concurrencia constituye una premisa para la realización del hecho imponible. Esto es, ninguna actuación encaminada a la liquidación del IP tendría sentido en tanto el órgano jurisdiccional no declarase probada la condición de residente fiscal en España de la obligada tributaria, a fin de evitar alcanzar resultados que pudieran ser contradictorios.*

*En esta misma línea, en caso de que la Inspección hubiese comunicado el inicio de las actuaciones, las mismas hubieran quedado automáticamente suspendidas por traspaso de la Administración del tanto de culpa a la jurisdicción competente o remisión al Ministerio fiscal. Realmente, no hubiera sido posible realizar el traspaso y la remisión citadas por cuanto las actuaciones ya se encontraban judicializadas. Por tanto resulta ilógico pretender que la Administración debía comunicar el inicio de unas actuaciones que se encontrarían sometidas a una obligación paralización no desde el inicio, sino antes de dicho inicio.*

(...)

*Expuesto lo anterior, debe rechazarse, además, que resulte aplicable lo dispuesto en las sentencias del TS citadas en las alegaciones complementarias, pues las mismas se refieren a casos en que, previamente iniciado un procedimiento inspector, en el curso del procedimiento se produzcan las citadas remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo. Sin embargo, en el presente supuesto, no se había iniciado el procedimiento inspector, por lo que a juicio de este TEAC las sentencias del TS se refieren a casos diferentes, en los que se había iniciado el procedimiento inspector.*

*En definitiva, versando la investigación criminal sobre la condición de residente fiscal en España de la obligada tributaria en los ejercicios de referencia, cualquier actuación administrativa que pudiera colisionar e interferir en la misma estaba vedada para los órganos administrativos en tanto no finalizase el procedimiento penal. Por lo tanto, procede declarar ajustada a derecho la actuación de la Inspección tributaria, máxime en este caso concreto, en que la misma se ha adecuado al mandato judicial expresado en la sentencia penal dictada de conformidad por expresa solicitud de las partes.*

*En conclusión, deben desestimarse las alegaciones de prescripción formuladas por la recurrente, confirmando en este punto la resolución del TEAR impugnada."*

A mayor abundamiento, este TEAC se pronunció en el mismo sentido en resolución de 29-11-2012 RG 00-02805-2009, la cual ha sido confirmada por la Audiencia Nacional (AN) en sentencia de 15-07-2015 (recurso nº 46/2013). En concreto, dispone la citada sentencia de la AN en su Fundamento de Derecho Segundo, que:

*"SEGUNDO .- Con carácter previo, debemos descartar que no haya prescrito el derecho de la Administración tributaria, como sostienen los recurrentes en su primer alegato.*

(...)

*La existencia del procedimiento penal impedía a la Administración tributaria iniciar o continuar cualquier procedimiento de comprobación e investigación respecto de los ejercicios relacionados con estas operaciones. El Tribunal Supremo ha afirmado, en esta línea, en sus sentencias de 10 de junio de 2013 (casación 2308/11) y 16 de enero de 2014 (casación 3527/11, FJ 2º) que la tramitación preferente de las diligencias penales interrumpe el cómputo del plazo de prescripción de conformidad con los artículos 64 y 66 de la Ley 58/2003, y sólo se reanuda cuando se cierre de forma definitiva el proceso penal, que en este caso debió tener lugar a partir de 29 de octubre de 2002.*

*No compartimos la idea de los recurrentes de que la Administración tributaria pudiera comprobar los mencionados ejercicios, en la medida que el Juzgado de Instrucción solo investigaba las operaciones con ..., pero no las demás partidas regularizadas. En primer lugar porque las Diligencias Previas iniciadas en 1993 lo eran por un delito fiscal; y en segundo lugar, porque la posibilidad de que la Administración compruebe o investigue extremos relativos a esos ejercicios, pese a la existencia de una investigación penal en curso en torno a partidas o los conceptos sobre los que no existe aparentes indicios de delito no está previsto en el vigente régimen jurídico. El procedimiento penal que investiga un posible delito fiscal, impide que la Administración lleve a cabo cualquier tipo de regularización tributaria en el ejercicio afectado.*

*Esta posibilidad, atisbada tras la reforma en del Código Penal llevada a cabo por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio (BOE de 23 de junio), hasta la fecha no ha ido acompañada de la correspondiente adaptación de los procedimientos tributarios. Probablemente se modifique, a la vista de la inminente la reforma de la Ley 58/2003 que actualmente está en tramitación parlamentaria.*

*Por último, no es cierto que las actuaciones inspectoras se iniciaran respecto del sujeto pasivo el 22 de abril de 1994. El documento nº 1, que aporta con el escrito de demanda no es la notificación de un acuerdo de incoación de un procedimiento de inspección, sino una diligencia acordada dentro de un procedimiento de inspección del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto Especial sobre el Patrimonio de los ejercicios 1986 y 1987, que no se corresponde con los que son objeto de comprobación en el presente recurso. De lo expuesto se pone de manifiesto que no había prescrito la deuda tributaria de los ejercicios inspeccionados, puesto que con anterioridad al inicio del procedimiento de inspección, la Administración no podía dar comienzo a las actuaciones al estar un Juzgado de Instrucción investigando un posible delito fiscal relacionado con los ejercicios controvertidos."*

Por tanto, en aplicación del criterio señalado, aplicable al presente caso, debe concluirse que las actuaciones penales llevadas a cabo con el obligado tributario sí tienen eficacia respecto al plazo de prescripción, en tanto que la Administración no podía realizar actuación alguna.

Es de destacar que, en el caso que ahora nos ocupa, a diferencia de lo acontecido en las resoluciones referidas, se declaró prescrito el delito penal, lo que conllevaría, de no existir ninguna actuación más, el

reconocimiento de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Sin embargo, tal y como se relató en los Antecedentes de Hecho de la presente resolución, el obligado tributario presentó con fecha 29-07-2010 una declaración complementaria del IRPF 2007, la cual no tiene eficacia interruptiva de la prescripción en el ámbito penal (y por ello se declaró prescrito el delito), pero sí interrumpe el plazo de prescripción en el ámbito administrativo.

Por tanto, habiendo presentado declaración complementaria el 29-07-2010, iniciado las actuaciones penales el 28-06-2013 con la interposición de la denuncia por el Ministerio Fiscal (esto es, antes de haber transcurrido el plazo de 4 años desde el último acto interruptivo de la prescripción del derecho a liquidar (presentación de declaración complementaria el 29-06-2010) e iniciadas las actuaciones de comprobación el 20-06-2019, tras notificación el ... -2018 a la Abogacía del Estado de la sentencia declarando prescrito el delito, este TEAC concluye que, en el momento de iniciarse las actuaciones inspectoras por el IRPF 2007 el 20-06-2019, el derecho a determinar la deuda tributaria del citado ejercicio no estaba prescrito.

Por todo lo anterior, se rechaza la prescripción del IRPF 2007 alegada.

## Quinto.

Como siguiente cuestión se alega indefensión en la tramitación del procedimiento en tanto que las pretendidas diferencias que han dado lugar a la regularización provienen de unas hojas de excel sin ningún tipo de logo ni certificado que las ampare, además de estar incompletas (sólo consta información de 4 meses de los 12 que comprende el ejercicio). Asimismo, recalca que en todo momento se ha manifestado no tener conocimiento ni constancia de la existencia, y menos aun de su titularidad, de las acciones de "TW Inc", que son el objeto fundamental de la regularización.

El artículo 27 del Convenio entre el Reino de España y ... cuyo fin es evitar la doble imposición de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el ... y publicado en el BOE ..., con entrada en vigor el día ....dispone que:

*"1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados contratantes, relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de este Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los Tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los Tribunales o en las sentencias judiciales..*

*2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:*

- Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o a las del otro Estado contratante.
- Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o de las del otro Estado contratante, y
- Suministrar informaciones que revelen un secreto, comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

*3. El intercambio de información tendrá lugar de oficio o a petición para un caso concreto. Las autoridades competentes de los dos Estados contratantes se pondrán de acuerdo para determinar la relación de los datos, que se suministrarán de oficio".*

Por otro lado, la Directiva del Consejo 77/799 de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre los Estados miembros de la UE, señala en su artículo 2 :

*"Artículo 2. Intercambio previa solicitud.*

*1. La autoridad competente de un Estado miembro podrá solicitar a la autoridad competente de otro Estado miembro que le comunique las informaciones a que se refiere el apartado 1 con relación a un caso concreto. (...)"*

Resulta significativo el contenido del Preámbulo de dicha Directiva, en el que se subraya que la misma se adopta ante la necesidad de luchar contra la práctica del fraude y de la evasión fiscal a través de las fronteras de los Estados miembros, problema que ha alcanzado dimensiones internacionales requiriendo una intensificación de

la colaboración entre las Administraciones fiscales en el interior de la Comunidad. En su virtud, se considera que los Estados miembros deben intercambiar al ser requeridos para ello, las informaciones relativas a un caso concreto y que el Estado al que se le pidan debe realizar las averiguaciones necesarias para obtener estas informaciones.

La información utilizada por la Administración tributaria española ha sido obtenida a través de un procedimiento de cesión de información por parte de las autoridades de ... tras la correspondiente solicitud instada por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT con fundamento en la legislación anteriormente mencionada. Esta obtención de información forma parte de los objetivos de persecución del fraude fiscal para detectar la existencia de bienes y derechos localizados por los contribuyentes en el extranjero, especialmente en aquellos países o territorios calificados como paraísos fiscales o de baja o nula tributación, en suma, en territorios con elevadas restricciones en cuanto al intercambio de información por la vía de la asistencia mutua, en contra del interés de las distintas Haciendas Públicas a nivel mundial. Dicha información ha sido obtenida en virtud del artículo 27 del Convenio sobre doble imposición con .... y la Directiva 77/799 de asistencia mutua entre los Estados miembros de la UE. Se trata por tanto de una prueba directa suministrada por las autoridades tributarias de ..., con validez como prueba documental y como prueba testifical.

Una vez recibida esta información, y tras ser contrastada con la información de datos identificativos de que dispone la AEAT, se constata su alta fiabilidad en los aspectos parciales referidos a la identificación de determinados obligados tributarios, al resultar coincidentes los datos personales y profesionales del obligado tributario, datos que, en general, resulta improbable que hubieran sido conocidos por la AEAT si el obligado tributario no hubiera tenido relación con el banco. Otras personas, por el contrario, no pudieron ser identificadas. Este alto grado de fiabilidad de la prueba se ve reforzado por la manifestaciones que realizan las autoridades de ... (PAÍS\_NO\_UE\_1) en donde reconocen que esos datos eran reales. De igual manera, esta información ha sido admitida como prueba en los procesos penales seguidos ante la jurisdicción española por delito fiscal.

La sentencia de ... del Juzgado de la Penal nº ... de Barcelona, así como el auto de la Sección Segunda de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional, Auto nº .../2013 de ...2013 ( dimanante del procedimiento de extradición .../2012 del Juzgado Central de Instrucción nº ... seguido contra el ciudadano nacional (...) declarando la improcedencia de la extradición solicitada por la Autoridad competente de ..., recoge la licitud de la información que utilizó la Administración para la regularización y la no vulneración de los derechos fundamentales reconocidos en los artículo 14, 18 y 24 de la Constitución Española.

Además, la Sentencia de la Sala de lo Penal, Sección 1ª, del Tribunal Supremo de 23-03-2017 (Recurso 1281/2016), en referencia a la validez probatoria de los datos aportados a la AEAT por las autoridades fiscales de un país de la UE sobre personas que disponían de fondos, activos y valores en una entidad bancaria ..., y que habían sido sustraídos ilegalmente por un empleado de esta entidad, ha sentado el siguiente criterio:

*"La valoración de una fuente de prueba obtenida por un particular con absoluta desconexión de toda actividad estatal y ajena, en su origen, a la voluntad de prefabricar pruebas, es perfectamente posible a la vista de la propia literalidad del artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial ("...no surtirán efectos las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales"), que lo que proscribire, no es otra cosa que la obtención de pruebas y, sobre todo, en atención a la idea de que, en su origen histórico y en su sistematización jurisprudencial, la regla de exclusión sólo adquiere sentido como elemento de prevención frente a los excesos del Estado en la investigación del delito, ya que el poder del Estado para la persecución y enjuiciamiento de hechos ilícitos no puede valerse de atajos. La prohibición de valorar pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales cobra su genuino sentido como mecanismo de contención de los excesos policiales en la búsqueda de la verdad oculta en la comisión de cualquier delito. No persigue sobreproteger al delincuente que se ve encausado con el respaldo de pruebas que le han sido arrebatadas por un particular que, cuando actuaba, no pensaba directamente en prefabricar elementos de cargo utilizables en un proceso penal ulterior. En el caso enjuiciado, la sentencia acepta la validez de la prueba pues, cuando el empleado se apoderó ilícitamente de los datos, no lo hizo como agente al servicio de los poderes públicos españoles interesados en el castigo de los evasores fiscales, ni tampoco se trataba de datos cuya entrega hubiera sido negociada entre el trasgresor y los agentes españoles".*

Contra la citada sentencia se interpuso recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional (rec. 1805-2017), el cual fue desestimado en sentencia de 16-07-2019, concluyendo que la sentencia del TS impugnada no ha vulnerado el derecho a un proceso con todas las garantías.

Por ello, no cabe aceptar la alegación que cuestiona la validez de la información utilizada en la liquidación impugnada que fue válidamente facilitada a la AEAT por las autoridades fiscales ..., por el correspondiente cauce de asistencia mutua previsto en el Convenio suscrito entre ambos países, y posteriormente analizada su fiabilidad en los diversos informes citados que constan en el expediente.

Asimismo, también procede resaltar que, tal y como se recoge en el acuerdo de liquidación, pese a que en el curso de la actuaciones manifestó desconocer las cuentas bancarias en PAÍS\_NO\_UE\_1 que figuraban en la información aportada por las Autoridades ..., el propio obligado tributario, en unas actuaciones inspectores previas



referidas al IRPF 2006, además de reconocer la titularidad junto con otros miembros de la familia de las cuentas vinculadas al contrato nº ... cuya titularidad aparentaba ser una sociedad no residente "QR LIMITED", manifestó respecto a la citada cuenta que *"fue el banco el que ofreció la constitución de dicha sociedad a efectos de una menor retención de los rendimientos de dicha cuenta"*

Por otro lado, tampoco puede admitirse como causa de indefensión el mero hecho de que la información utilizada no comprenda la totalidad de los meses que comprende el ejercicio.

Así, si bien es cierto que la Administración sólo tiene información de determinados meses, dicha información, tal y como se detalla en el acuerdo de liquidación, pone de manifiesto la existencia de un incremento patrimonial que no se corresponde con las rentas declaradas y cuyo origen no ha sido justificado, lo que ha permitido a la Inspección regularizarlo como ganancia patrimonial no justificada de conformidad con el artículo 39.1 de la Ley del IRPF.

Por todo lo anterior, procede desestimar la indefensión alegada y confirmar la ganancia patrimonial no justificada regularizada por la Inspección, al haberse probado por la Inspección un incremento del patrimonio que no se corresponde con las rentas declaradas por el obligado tributario y no haber acreditado la ésta el origen del citado incremento.

## **Sexto.**

Por lo que respecta a la reclamación 00-00346-2021, referida al acuerdo de imposición de sanción, se alega, a razón del fallecimiento del obligado tributario, la conclusión del expediente sancionador.

En relación con el fallecimiento del obligado tributario infractor una vez dictada y notificada la sanción, es de reproducirse el artículo 190 de la LGT, según el cual:

*"1. Las sanciones tributarias se extinguen por el pago o cumplimiento, por prescripción del derecho a exigir su pago, por compensación, por condenación y por el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas"*

Y el artículo 39 de la citada Ley, que establece que:

*"1. A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.*

*Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de los legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota.*

*En ningún caso se transmitirán las sanciones".*

Asimismo, sobre la posibilidad de analizar la legalidad del acto administrativo de imposición de una sanción tributaria cuando el fallecimiento del sujeto infractor tenga lugar antes de que aquél haya ganado firmeza, se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 03-06-2020 (rec.casación 5971/2017).

En la citada sentencia, la respuesta dada a la cuestión con interés casacional, es que:

*"(...) producido el fallecimiento del sujeto infractor después del acuerdo de imposición de sanción, pero antes de su firmeza, no es posible cuestionar la legalidad del acto administrativo de imposición de la sanción, al haberse producido la extinción de la sanción por ministerio de la ley."*

En el presente caso, el obligado tributario infractor falleció, según certificado del Registro Civil aportado, el ... -2022.

En consecuencia, de conformidad con los preceptos anteriormente reproducidos y con el criterio del TS, la sanción debe anularse por extinción de la responsabilidad de la infracción, sin que la citada sanción puede transmitirse a los herederos y sin que proceda analizar su legalidad.

Así, se estima en cuanto a la sanción la reclamación, sin necesidad de entrar a analizar si falta o no el elemento subjetivo de la culpabilidad.

## **Séptimo.**

Como recapitulación de todo lo expuesto, se desestima la reclamación número 00-06555-2020 y se estima la reclamación número 00-00346-2021, sin perjuicio de que en la posterior decisión o "fallo" se haga mención en singular a la reclamación y se estimen en parte, al haberse producido la acumulación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

**ACUERDA**

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.  
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.