

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 4253/2016, de 16 de enero de 2019

IRPF. Liquidación de ganancia de patrimonio no justificada por el importe de los bienes situados en el extranjero, y no declarados en plazo en el Modelo 720.

El TEAC difiere del criterio de la Inspección, pues esta última considera de aplicación el artículo 39.2 de la LIRPF en el caso en cuestión, y con ello, la imputación de una ganancia patrimonial no justificada por el importe de los bienes y derechos en el extranjero, pues la contribuyente ha presentado el modelo 720 de forma extemporánea y no existe justificación documental del origen del patrimonio en cuestión. No obstante, el TEAC estima la existencia de indicios verosímiles y suficientes para acreditar la conexión con la titularidad de los bienes en el extranjero –ejercicio de una actividad económica que tributó en régimen de módulos durante varios ejercicios, beneficio por la venta del local de dicha actividad, carencia de otras fuentes de renta tras la jubilación y consiguiente disminución de su patrimonio– y por consiguiente, aprecia el cumplimiento del requisito regulado en el artículo 39.2, párrafo segundo de la LIRPF, no procediendo imputación de ganancia patrimonial alguna ni la liquidación practicada.

Fundamentos de derecho

TERCERO.-

(...)

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

(...)

Pero, además, esta ganancia patrimonial imputada con arreglo al art. 39.2 LIRPF determina 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 establece la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012, que regula el régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.

(...)

CUARTO.-

(...)

La Inspección, en aplicación del art. 39.2 LIRPF, procedió a regularizar la situación tributaria del recurrente, imputando como ganancia de patrimonio no justificada el importe de los bienes sitos en el extranjero (481.353,73€) declarados fuera de plazo en el Modelo 720. El acto de liquidación ahora recurrido confirmó la propuesta de la Inspección.

(...)

La regularización de la Inspección se basó en la aplicación de la presunción contenida en el artículo 39.2 de la LIRPF, dado que la sola presentación voluntaria y extemporánea del modelo 720 no determina que se excluya la aplicación de la ganancia patrimonial no justificada regulada en dicho artículo. Así, una vez producido el supuesto de hecho previsto en la norma –incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero–, la Administración no tiene que probar que la tenencia, declaración o adquisición de los bienes descubiertos no corresponde con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente. Se produce una *inversión de la carga de la prueba* respecto al supuesto general de ganancias de patrimonio no justificadas, dado que la única posibilidad por parte del contribuyente de que los activos descubiertos no se consideren ganancias no justificadas consiste en acreditar 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 el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

Y por parte de la Inspección se consideró que el efectivo desarrollo de una actividad económica años atrás –que no se discutía– no servía para colmar el deber de prueba que recaía sobre la interesada, pues la justificación debería haber alcanzado cuando menos la conexión de dicha actividad con el patrimonio en el extranjero. Y entendía que dicha conexión no se había probado mínimamente al no aportarse soportes documentales (tales como movimientos de sus cuentas entre España y Alemania y Suiza) y existir indicios en sentido contrario (básicamente las características del negocio desarrollado, en tanto que no parecía plausible que una boutique de ropa, negocio desarrollado en un local de 31 m², generara un beneficio tan importante como para financiar el patrimonio existente en el extranjero).

En consecuencia, se consideró que no se habían aportado documentos suficientes para enervar la presunción legal de ganancia de patrimonio no justificada, por lo que se practicó la correspondiente regularización.

Sin embargo, y en lo que se refiere a la sanción, se entendió que, dado que se había ofrecido una explicación razonable (aunque considerada poco verosímil) del origen del patrimonio en el extranjero –la existencia de una previa actividad económica– y debido a la avanzada edad de la contribuyente (nacida en 1926) y a que el cese de la actividad había tenido lugar muchos años antes, no había quedado acreditada su culpabilidad, por lo que procedió a su anulación. Lo que por parte de la Inspección se entendió que no era contradictorio con el mantenimiento de la regularización, puesto que ésta devenía del incumplimiento de la norma, y para la imposición de sanción se había realizado un necesario juicio sobre la culpabilidad.

QUINTO.-

(...)

A priori, el legislador español no está realizando una presunción generalizada de existencia de fraude fiscal por la mera tenencia de bienes en el extranjero, pero sí considera que con los mecanismos habituales de información le resulta imposible conocer todas las fuentes de renta de los contribuyentes. Y para asegurarse de que se cumple el principio del art. 31 de la Constitución Española de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, establece la obligación informativa cuestionada por el recurrente. Que hay que resaltar que no es, en principio, más que eso: una declaración informativa de los bienes y derechos que se poseen en el extranjero, sin mayores consecuencias si éstos han sido adquiridos con rentas declaradas y no se ha realizado ningún comportamiento elusivo.

Pues bien, la sola presentación extemporánea y voluntaria del modelo 720 no implica la exoneración de lo establecido en el artículo 39.2 LIRPF, cuyo presupuesto de hecho es que «*no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información*». Por ello, la regularización por la Administración tributaria de esas ganancias patrimoniales no justificadas o de la presunción de renta establecida «*en todo caso*» por ese artículo produce normalmente una deuda tributaria que debe ser liquidada.

Lo anterior resulta coherente con la naturaleza de ambas obligaciones tributarias. La declaración informativa tiene un puro carácter formal, mientras que el IRPF tiene una naturaleza material y sustantiva. Se trata, pues, de obligaciones diferentes y que determinan conductas infractoras distintas, aunque relacionadas entre sí, dado que la ganancia no justificada o la renta presunta toma como presupuesto de hecho la falta de presentación en plazo de la declaración informativa. Ello supone que la presentación extemporánea de la declaración informativa no evita el incumplimiento de la obligación material. E incluso, tampoco puede determinar la exclusión de la sanción que gira sobre la obligación tributaria material principal –siempre que se justifique la culpabilidad del supuesto infractor–.

Por ello, la regularización voluntaria de la situación tributaria requiere no sólo la regularización extemporánea de la declaración informativa, sino también la regularización de las obligaciones materiales que son consecuencia directa del incumplimiento formal. Y ésta pasa por la imputación de una ganancia de patrimonio no justificada por el valor de los bienes en el extranjero sobre los que no se hubiera cumplido la obligación de declaración, cualquiera que fuera su fecha de adquisición.

En efecto, el art. 39.2 LIRPF exige la imputación al período más antiguo de los no prescritos del valor de tenencia o adquisición de todos los bienes y derechos respecto de los que no se hubiera informado a la Administración tributaria española, sin distinguir a estos efectos que dicha adquisición hubiera tenido lugar con rentas generadas en períodos ya prescritos desde el punto de vista tributario. Es una grave consecuencia establecida por el legislador respecto al incumplimiento de una obligación que considera esencial para los fines de lucha contra el fraude fiscal, de ahí su legitimación. En este sentido, hay que recalcar que la deuda tributaria correspondiente a las ganancias no justificadas de patrimonio prescribe conforme a las reglas generales siempre que se presente la Declaración del 720 en plazo. La finalidad de la norma es evitar que el contribuyente pueda ganar la prescripción respecto de una deuda tributaria relacionada con unos bienes y derechos sobre los que la Administración no puede tener conocimiento a través de medios ordinarios, sólo a través del Modelo 720.

Pero, además, esta presunción de renta «imprescriptible» no se aplica de forma absoluta y en todo caso, sino que justamente exime a quien acredite que cumplió debidamente sus obligaciones fiscales, bien porque los referidos bienes fueron adquiridos con rentas declaradas, bien porque su adquisición tuvo lugar cuando el titular no era contribuyente del impuesto español.

(...)

Pues bien, en el presente caso lo primero que hay que poner de manifiesto es que la Sra. **Dx...** presentó voluntariamente y sin requerimiento previo, si bien fuera de plazo, la Declaración Modelo 720 de Bienes y Derechos en el extranjero correspondiente al 2012. La presentación tuvo lugar el día 14 de junio de 2013 (el plazo había terminado el 30 de abril), al tiempo de realizar su declaración por IRPF 2012, en la que hacía constar entre los rendimientos del capital mobiliario los derivados de los valores y demás productos de su titularidad en el extranjero.

Se alega por la parte actora que, aunque no conserva la documentación debido a los años transcurridos desde el cese de la actividad y a su avanzada edad, sus bienes en el extranjero sí fueron adquiridos con las rentas derivadas de dicha actividad, que fueron debidamente declaradas, tributando en el régimen de módulos. Y que desde que cesó en aquélla, su patrimonio ha ido disminuyendo, puesto que no ha obtenido otras rentas adicionales.

No lo entiende así la Inspección, como ya se ha indicado, que considera que no se puede establecer una conexión entre los bienes en el extranjero con la actividad desarrollada en su día en España.

Sin embargo, este Tribunal, ya se adelanta, no puede compartir la regularización practicada. Como la propia Inspección indica en su acuerdo anulando la sanción, los indicios de la actividad y situación de la Sra. **Dx...** le permitieron cuestionar que el origen de los bienes y derechos declarados en el extranjero se hallase en el ejercicio de una actividad económica que habría cesado en 1996, *«pero no permiten excluir categóricamente tal posibilidad»*.

Y, en efecto, no cabe excluir la posibilidad. Según se desprende de los datos del expediente, la Sra. **Dx...**, de nacionalidad alemana, se instala en..., Tenerife, en 1976, a raíz de su divorcio, y con fondos obtenidos de éste y un préstamo, abre un negocio de ropa (una boutique de ropa internacional en una zona turística) que ejerce desde 1977 a 1996 (al cumplir 70 años y jubilarse).

A pesar de no conservarse documentación, la Inspección sí ha podido acreditar la realidad de tal negocio, e incluso que tributó en régimen de módulos.

(...)

La parte actora aporta todas las pruebas a su alcance, que no son muchas debido al tiempo transcurrido. Pero sí hay algunos hechos ciertos. Por ejemplo, que se acogió al régimen de Estimación Objetiva en su actividad de comercio al por menor de ropa; que vendió el local de la actividad en 1997 por 75.000€; que su boutique de ropa de importación sí pudo reportarle ganancias, pues entre otros bienes es propietaria de la vivienda en que habita en...; que su patrimonio en 1999 (año más antiguo del que se tienen datos) era de 663.151€, y que ha venido disminuyendo con el paso de los años, pues no posee otras fuentes de renta y lo utiliza para sus gastos normales. Por otra parte, de ese patrimonio en el extranjero podía ser concedora la Administración tributaria española, dado que, al menos en el IRPF 2012, se declararon los rendimientos de capital mobiliario derivados del mismo. No consta lo declarado en otros años, pero la Inspección pudo regularizar los ejercicios no prescritos si no se hubieran declarado tales rendimientos, y nada se ha hecho en ese sentido.

Por otra parte, y como ya se ha dicho, la interesada sí cumplió con su obligación de presentar la Declaración de bienes y derechos en el extranjero, aunque lo hiciera fuera de plazo, sin requerimiento previo de la Administración. Era una obligación que suponía una novedad en el ordenamiento tributario español, y el primer período al que afectó fue el de 2012, justamente la declaración que se presentó. Cabe presumir que, dada la situación de la contribuyente –jubilada, de avanzada edad y extranjera–, no fuera hasta el momento de la confección de su declaración por el IRPF de 2012 (junio 2013) cuando fuera advertida de la obligación de presentar la Declaración por los bienes en el extranjero, para lo que ya estaba fuera de plazo, y que aun así cumplimentó a pesar de las posibles gravosas consecuencias.

Ya se ha indicado más arriba que la presunción *iuris tantum* de ganancia de patrimonio no justificada que regula el art. 39.2 LIRPF puede ser enervada si el contribuyente acredita que la titularidad de los bienes o derechos en el extranjero se corresponde con rentas declaradas. Pero que, en este caso, y a diferencia de la presunción de ganancias de patrimonio regulada en el mismo artículo 39 LIRPF en su apartado 1, recae sobre el contribuyente la carga de la prueba de que el patrimonio descubierto (en el extranjero) procede de rentas declaradas, al establecer la norma que aquella presunción del art. 39.2 se aplica «en todo caso». Hay pues una *inversión de la carga de la prueba*.

(...)

En el presente caso la parte actora ha aportado todas las pruebas a su alcance para intentar justificar que la titularidad de los bienes que poseía en el extranjero fue adquirida con rentas declaradas, pero no es posible exigirle mayor diligencia ni otorgarle la capacidad de prever las consecuencias de la falta de justificación del nexo de su actividad económica con el patrimonio en el extranjero a 2012. En otro caso, estaríamos ante una *probatio diabolica*, situación que se produce cuando a quien alega un derecho o una situación de la que se deriva una consecuencia jurídica le resulta imposible probar un hecho o extremo concreto, mientras que está en la mano de la otra parte acreditar el extremo contrario al de aquella parte. Esta situación provoca una alteración en la carga probatoria que determina que, al no estar en la mano de quien alega demostrar este hecho por la imposibilidad de hacerlo al depender su respuesta de la parte a quien le efectúa la reclamación, está en el «debe» de ésta el verificarlo.

A la Inspección no le parecen suficientes las pruebas aportadas, ni tampoco los indicios para considerar acreditada la conexión de los bienes en el extranjero con la actividad económica desarrollada en su día. Sin embargo, reconoce que esa actividad existió, que pudo producir rentas, y que tales rentas debieron ser declaradas y cumplidas las correspondientes obligaciones tributarias. Pero lo cierto es que los hechos

tuvieron lugar con tantos años de antelación a la fecha de la Declaración 720 que ni la contribuyente puede aportar más datos ni la Administración confirmarlos o rebatirlos.

Debe considerarse, pues, que la reclamante aportó, dadas las circunstancias, prueba indiciaria suficiente. En relación con la prueba de indicios resulta pertinente traer a colación la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 20 de julio de 2010, R.G: 5878/08, que distingue entre medios de prueba directos e indirectos o indiciarios.

(...)

La correcta utilización de estos medios de prueba exige, de acuerdo con una jurisprudencia consolidada: que los hechos base estén acreditados, no pudiendo tratarse de meras sospechas, y que se explicité el razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se llega a la convicción sobre la existencia del hecho que se pretende probar.

La Inspección da por probado el hecho base que da lugar a la presunción de obtención de la ganancia patrimonial del art. 39.2 LIRPF: la presentación extemporánea del Modelo 720 y la falta de justificación documental del origen del patrimonio en cuestión. Pero este Tribunal difiere de esto último: los indicios existentes de obtención de rentas declaradas (ejercicio de una actividad económica que tributó en régimen de módulos durante varios ejercicios, beneficio por la venta del local de dicha actividad, carencia de otras fuentes de renta tras la jubilación y consiguiente disminución de su patrimonio) son verosímiles, y suficientes para acreditar la conexión con la titularidad de bienes en el extranjero.

En consecuencia, se considera cumplido el requisito del art. 39.2 LIRPF, 2º párrafo, en la medida en que existen suficientes indicios para entender acreditado que la titularidad de los bienes que la Sra. **Dx...** tenía en el extranjero en 2012 se correspondía con rentas declaradas. Por lo que no procede la imputación de ganancia patrimonial alguna ni la liquidación practicada.