

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 2711/2016, DE 3 DE DICIEMBRE DE 2019

Gabinete de Estudios de AEDAF

IRPF. Ganancia de patrimonio no justificada por incumplir la obligación de declarar en plazo bienes y derechos en el extranjero. Infracción tipificada en la Disposición Adicional 1ª de la ley 7/2012. Insuficiente motivación de la culpabilidad.

Respecto al régimen de la ganancia no justificada de patrimonio del artículo 39.2 de la LIRPF, considera el TEAC procedente su aplicación en caso concreto, puesto que el recurrente, que era titular de participaciones de una sociedad argentina que no habían sido declaradas en el modelo 720, no aportó prueba alguna de que las mismas hubieran sido adquiridas con rentas declaradas o en un ejercicio en el que no era contribuyente del IRPF.

Sin embargo, se rechaza la aplicación de la sanción del 150% por ciento de la cuota resultante de dicha regularización al entender que la Administración no ha motivado suficientemente la concurrencia de culpabilidad. A su entender, para motivar la conducta infractora de acuerdo con la Disposición final 1ª de la Ley 7/2012, no es suficiente con aludir al comportamiento que hizo que años atrás ocultase la renta obtenida, ya que no se está regularizando ni esos ejercicios ni esas infracciones.

Fundamentos de derecho

(...)

SÉPTIMO.-

El último asunto a considerar es la procedencia de la sanción impuesta sobre la liquidación practicada. La Inspección consideró la conducta del reclamante constitutiva de la infracción tributaria tipificada en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012, calificando como muy grave la falta de ingreso de la cuota defraudada derivada de la ganancia de patrimonio del art. 39.2 LGT, con una

sanción del 150% sobre dicha cuota (473.274,63 euros), resultando una sanción de 709.911 euros.

Respecto a esta sanción impuesta aplicando lo establecido en la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012, cabe recordar lo que ésta dispone:

«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...».

El interesado, en relación con la sanción impuesta, comienza por alegar la imposibilidad de sancionar por haber prescripción el derecho a sancionar, al tratarse de hechos referidos a 2007, y por otra, vulneración de los principios de non bis in idem y proporcionalidad, pues considera que ya la imputación del gravamen del art. 39.2 LIRPF supone una sanción encubierta.

La primera alegación debe desestimarse. No ha prescrito el derecho a sancionar, ya que no se está sancionando el eventual ilícito cometido cuando se obtuvieron las rentas ocultas que han aflorado posteriormente a través de las acciones referidas. Se está sancionando el ilícito cometido al no autoliquidar la ganancia de patrimonio resultante de lo dispuesto en el artículo 39.2 LIRPF.

La segunda alegación tampoco puede prosperar. No se vulnera el principio non bis in idem, ya que el artículo 39.2 LIRPF no establece ningún sanción, sino que configura un supuesto de obtención de renta gravable, esto es, una parte del hecho imponible del IRPF.

Tampoco puede prosperar la alusión a la falta de proporcionalidad de la sanción impuesta. La eventual vulneración del principio de proporcionalidad, es una cuestión de legalidad cuyo examen atribuye nuestro Ordenamiento jurídico en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y al Tribunal Constitucional. El art. 178 de la Ley General Tributaria enumera los principios reguladores de la potestad sancionadora en materia tributaria, y entre ellos el principio de proporcionalidad. Pero esa proporcionalidad se cumple por la Inspección en cuanto aplica cuidadosamente la normativa reguladora de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas, como ocurre en el presente caso.

Así lo aprecia el Tribunal Supremo, en Sentencias de 22 septiembre 2011, Recurso de Casación núm. 4289/2009, y 11 de diciembre 2014, Recurso de Casación núm. 2742/2013:

«Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero –y es aquí donde queremos poner el acento–, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT de 2003, pues como señalábamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm.

4289/2009), « en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada» no ha dejado « a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963 , margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar» [FD Quinto D) a)]. A la inexistencia de este margen de maniobra en la aplicación del principio de proporcionalidad se refiere precisamente la sentencia recurrida cuando señala que « la Administración se ha limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, considera[ndo] la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del TEAC combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados» (FD Quinto), conclusión que hacemos enteramente nuestra y que trae como consecuencia la inexistencia de la vulneración denunciada del principio de proporcionalidad. »

No obstante, sí debemos detenernos en la alegación de falta de culpabilidad que subyace en todos los argumentos de defensa esgrimidos por el reclamante, siendo este elemento subjetivo de la conducta sancionada elemento cuya presencia debe ser adecuadamente motivada y acreditada por el órgano que sanciona, según unánime y constantemente aprecian los tribunales de justicia, y también este TEAC .

En el acuerdo sancionador impugnado se analiza por la Inspección la conducta concreta del obligado tributario y de la intencionalidad que se le imputa. Así, se fundamenta la culpabilidad respecto a la ganancia de patrimonio imputada con arreglo a lo dispuesto en el art. 39.2 LIRPF por la no declaración de la existencia de bienes en el extranjero del siguiente modo (el subrayado es nuestro):

«En el presente supuesto es un hecho no discutido que el Sr. Axy... era titular de acciones de la sociedad argentina X, S.A., desde el ejercicio 2007.

De acuerdo con lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la LGT y el artículo 42.ter del RGAT, el obligado tributario estaba obligado a presentar una declaración informativa incluyendo los datos relativos a dicha participación accionarial al no concurrir ninguna de las circunstancias exoneradoras de la obligación de presentación, en particular, por superar el valor de las acciones el importe de 50.000 euros.

Pues bien, a pesar de la claridad de las normas que establecen la obligación de presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, que por ello no plantea dificultad interpretativa alguna, el obligado tributario no cumplió con su obligación, incurriendo así en el tipo infractor determinado por la disposición adicional primera de la Ley 7/2012.

La falta de presentación de la declaración informativa ya denota una conducta poco diligente por parte del obligado tributario, pero en el presente supuesto se puede observar unánimemente ocultación por su parte.

Así, durante el procedimiento inspector se le preguntó si las rentas con las que había adquirido las participaciones habían sido declaradas, cuestión a la que el obligado ni siquiera respondió. De hecho, a lo largo del procedimiento el obligado tributario no aportó documentación alguna que acreditase el origen de las rentas

con cargo a las cuales fueron adquiridas las participaciones. En este sentido, un análisis de la situación patrimonial del obligado tributario permite concluir que sus ingresos y patrimonio declarados no fueron utilizados para la adquisición.

Además, presentó una declaración extemporánea por el Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2011 incluyendo estas acciones, pero solo lo hizo una vez iniciadas las actuaciones inspectoras, lo que más que acreditar que la falta de presentación de la declaración informativa fuese un descuido, parece obedecer a un intento de eludir la responsabilidad de no haber presentado la misma».

Pues bien, en el presente caso este Tribunal Central considera que la Inspección no ha motivado correctamente la culpabilidad del recurrente, lo que impide que su conducta pueda ser constitutiva de infracción tributaria.

Es cierto que, siendo titular de bienes en el extranjero, no presentó la declaración informativa Modelo 720, declaración que, por otra parte, no presupone per se ninguna conducta ilícita, sino que tan sólo tiene como finalidad que la Administración tributaria española pueda conocer todas las fuentes de renta de los contribuyentes, incluidas las derivadas de los bienes situados en el extranjero. Y que el interesado no podía pretender su desconocimiento de la obligación de declarar la titularidad de bienes en el extranjero, ampliamente publicitada en los años 2012 y siguientes. Pero esta conducta ya constituye el tipo objetivo de la infracción regulada en el apartado 2 de la D. AD. 18ª de la LGT, donde se regula un régimen de infracciones y sanciones, que, en el caso de éstas, suponen la exigencia de una multa pecuniaria fija de 5.000euros por cada dato no declarado, con un mínimo de 10.000euros, sanciones que se atenúan en caso de presentación fuera de plazo de la declaración, en cuyo caso ascienden a 100euros por dato, con un mínimo de 1.500euros.

Señala la Inspección en el Acuerdo sancionador que en ningún momento del procedimiento el interesado justificó si las participaciones en la empresa de Argentina habían sido adquiridas con rentas declaradas, ni aportó documentación alguna que acreditase el origen de estas rentas. Pero por este Tribunal se considera que, para motivar su conducta infractora de acuerdo con la D. Ad. 1ª de la Ley 7/2012, no es suficiente con aludir al comportamiento que hizo que, años atrás, ocultase las rentas obtenidas, porque no se está regularizando ni aquellos ejercicios ni aquellas infracciones.

Sin embargo, sí constituye el núcleo del necesario análisis de la culpabilidad analizar cómo pudo influir en el comportamiento del reclamante la circunstancia básica que él alega a la AEAT sobre esta cuestión, indicando que le generó la razonable expectativa de que no tenía ya que tributar por las rentas ocultas que ahora se le liquidan: su convencimiento de la imposibilidad legal de que se aplicase el artículo 39.2 LIRPF a adquisiciones de bienes realizadas en ejercicios ya prescritos incluso cuando comenzó la vigencia de la norma.

Nada indica la Inspección sobre esta cuestión, más allá de justificar que la imputación de la ganancia patrimonial se realizó conforme a la Ley.

Ello supone que su análisis y motivación de la culpabilidad del contribuyente sea incompleto, y no pueda ser suplido ahora en esta vía de revisión.

En consecuencia, se estiman las alegaciones realizadas en este punto, anulando la sanción impuesta en base a la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012.