

AUDIENCIA NACIONAL**Sentencia 16 de enero de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 352/2019****SUMARIO:**

Procedimiento sancionador. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Modelo 720. La incompatibilidad con el Derecho de la Unión de un régimen de imputación de ganancias patrimoniales no justificadas que se deriva de la omisión o extemporaneidad de la comunicación de bienes en el extranjero por parte de los contribuyentes a través del modelo 720 sin que puedan los contribuyentes alegar la prescripción fue declarada por la STJUE de 22 de enero de 2022, asunto C-788/19, motivo por el cual en este caso la Sala debe anular la liquidación impugnada y la sanción por falta de ingreso subsiguientemente impuesta. La cuenta bancaria en el extranjero presentaba ya a 31 de diciembre de 2010 un saldo de 1.982.213,16 euros, mientras que el saldo al final del ejercicio 2012 objeto de liquidación era de 1.990.567,88 euros, diferencia perfectamente explicable por las alteraciones de cotización según se alega por la actora sin contradicción de adverso. De esta manera, se habría de eliminar de la ganancia a liquidar conforme al art. 39.2 Ley IRPF (1.990.567,88 euros de valor al final de 2012 de los activos ocultos) el importe que se ha acreditado que ya se tenía a 31 de diciembre de 2010 (1.982.213,16 euros), ya que, obviamente, ese importe procede de ejercicios prescritos, y la aplicación de lo dispuesto en dicho precepto no puede suponer el gravamen de rentas que, aunque ocultas, habían ganado la prescripción cuando este precepto se aplica. Y dado que la diferencia entre ambas magnitudes puede, como se dijo, razonablemente explicarse por las fluctuaciones de cambio, ha de concluirse que operaría la prescripción respecto de la totalidad de las rentas ocultas al final del ejercicio 2012 objeto de regularización. La Sala coincide con el TEAC en que ha de partirse de la titularidad de los bienes y derechos de la cuenta bancaria que se deriva de la titularidad formal que nadie discute, coincidiendo también en que la demandante no ha proporcionado prueba convincente y suficientes de lo contrario. El hecho de que la cuenta se abriese cuando la demandante tenía once años; que otro titular sea su hermano incapaz; y que los padres de la actora tuvieran capacidad económica suficiente para generar el saldo que la cuenta presentaba, generan una impresión global de que, en efecto, los titulares de los bienes eran, al menos originariamente, los padres de la demandante. Ahora bien, no cabe desconocer que el largo tiempo transcurrido desde entonces desdibuja aquella inicial situación y exige ahora una prueba cumplida de que la titularidad formal de la cuenta no responde la titularidad real y jurídica de los bienes. Y a esta apreciación coadyuva poderosamente que la demandante fue objeto de una regularización por los rendimientos del capital mobiliario de aquellos bienes, la cual se materializó en un acta de conformidad que lleva implícita el reconocimiento de la titularidad de los bienes a los que los rendimientos responden. Consecuentemente, la obligación de comunicar los bienes en el extranjero (respecto de lo que la STJUE ya mencionada no puso objeción alguna) derivaba tanto en razón de ser titular de los bienes como, en último término, de tener disposición de los mismos y por tanto se también se acordó por la Inspección la imposición de una sanción por la infracción tributaria muy grave por la falta de presentación de la Declaración informativa sobre bienes en el extranjero Modelo 720 correspondiente a 2012, por un importe total de 40.000,00€.

Síguenos en...



AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN CUARTA****Núm. de Recurso: 0000352/2019****Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO****Núm. Registro General: 05751/2019****Demandante: Enriqueta****Procurador: JORGE VÁZQUEZ REY****Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL****Abogado Del Estado****Ponente Ilmo. Sr.: D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU****SENTENCIA Nº:****Ilma. Sra. Presidente:**D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D^a. CARMEN ALVAREZ THEURERD^a. ANA MARTÍN VALERO

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a dieciséis de enero de dos mil veinticinco.

La Sala constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen ha visto el recurso contencioso administrativo número **352/19**, interpuesto por **D^{ña}. Enriqueta**, representada por el Procurador D. Jorge Vázquez Rey, contra la Resolución de 16 de enero de 2019, dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC) en la reclamación en única instancia núm. NUM000.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Por la recurrente expresada se presentó escrito de interposición del recurso en fecha 3 de mayo de 2019, el cual fue admitido a trámite mediante decreto de fecha 7 de mayo de 2019, y con reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.-Un a vez recibido el expediente administrativo y en el momento procesal oportuno, la citada parte actora formalizó demanda mediante escrito presentado en fecha 4 de julio de 2019, en el cual tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando:

"tenga por deducida demanda entregándose las copias a las demás partes personadas y, previos los trámites que la Ley establece, en su día se dicte Sentencia por la que, estimando el recurso contencioso- administrativo interpuesto y, conforme a los fundamentos jurídicos alegados, se declare la improcedencia de los actos administrativos impugnados, anulándolos y dejándolos sin efecto por no resultar ajustados a Derecho."

TERCERO. -La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 16 de septiembre de 2019, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso con imposición de costas a la parte demandante.

Síguenos en...

CUARTO. -Las partes presentaron, respectivamente, sus escritos de conclusiones, tras lo cual quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo

QUINTO.-Se señaló para votación y fallo el día 15 de enero de 2025, en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

SEXTO.-La cuantía del recurso se ha fijado en indeterminada.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Se debate en este proceso la conformidad a Derecho de la Resolución de 16 de enero de 2019, dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC) en la reclamación en única instancia núm. NUM000. En ella se desestima la impugnación de los siguientes actos:

- Acuerdo de Liquidación de Acta de disconformidad, dictado en fecha 26 de mayo de 2016 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia, por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicio 2012, cuantía 371.667,22€.

- Acuerdo de Resolución de Procedimiento Sancionador, dictado el 26/05/2016 por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Galicia, relativo al Acuerdo de liquidación mencionado, cuantía 491.675,49€.

- Acuerdo de Resolución de Procedimiento Sancionador, dictado el 26/05/2016 por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Galicia, por incumplimiento de la obligación de presentación del Modelo 720 correspondiente a 2012, cuantía 40.000,00€.

SEGUNDO.-En la resolución impugnada se recogen los antecedentes relevantes en los siguientes términos:

El día 8 de junio de 2015 se notificó a la interesada el inicio de un procedimiento de comprobación e investigación relativo al Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, ejercicio 2012, con alcance parcial limitado a "las ganancias patrimoniales no justificadas a que se refiere el artículo 39.2 de la LIRPF y a los rendimientos y/o ganancias patrimoniales de los productos financieros en BARCLAYS BANK PLC, Francia", y a la Declaración informativa de Bienes y Derechos en el extranjero (Modelo 720) de 2012. En fecha 28 de abril de 2016 se instruyó Acta de disconformidad por el referido concepto y ejercicio, que fue confirmada en todos sus términos por el Acuerdo de liquidación que se recurre.

La regularización de la Inspección consistió en determinar una ganancia de patrimonio no justificada por importe de 663.522,63€, correspondiente al valor de los bienes de su titularidad existentes en el extranjero, y sobre los que no se había cumplido en 2012 la obligación de declaración en el Modelo 720. Y todo ello en aplicación de lo previsto en el art. 39.2 de la LIRPF. En fecha 28/04/2016, y derivada del Acuerdo de liquidación mencionado, fue notificada a la interesada Propuesta de imposición de sanción, la cual se confirmó por Acuerdo notificado el 30 de mayo de 2016. La Inspección consideró la conducta de la reclamante constitutiva de una infracción tributaria muy grave, en concreto, la tipificada en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012, por 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.

Por último, también se acordó por la Inspección la imposición de una sanción por la infracción tributaria muy grave tipificada en la Disposición Adicional 18ª de la LGT, por la falta de presentación de la Declaración informativa sobre bienes en el extranjero Modelo 720 correspondiente a 2012, por un importe total de 40.000,00€.

TERCERO.-Es ta Sala ha enjuiciado ya en varias ocasiones la legalidad de regularizaciones del IRPF consistentes en la imputación de una ganancia patrimonial no justificada determinada de acuerdo con lo previsto en el art. 39.2 LIRPF por el importe de los bienes y derechos del contribuyente situados en el extranjero, y sobre los que no cumplió o cumplió

Síguenos en...



extemporáneamente la obligación de declararlos a través del Modelo 720, "Declaración de bienes y derechos en el extranjero", previsto a tal efecto.

Aun cuando nuestro enjuiciamiento se ha proyectado sobre diversas modalidades de actuación administrativa -denegación de rectificaciones de autoliquidaciones complementarias o liquidaciones practicadas en procedimientos de gestión o inspección- la cuestión de fondo es esencialmente la misma: la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de un régimen de imputación de ganancias patrimoniales no justificadas que se deriva de la omisión o extemporaneidad de la comunicación de bienes en el extranjero por parte de los contribuyentes a través del modelo 720 sin que puedan los contribuyentes alegar la prescripción.

La oposición de este régimen al Derecho de la Unión ha sido declarada por la STJUE de 22 de enero de 2022, que resuelve el recurso por incumplimiento en el asunto C-788/19, promovido por la Comisión Europea contra el Reino de España, y ha sido luego aplicada por nuestro Tribunal Supremo Sentencia en sentencias como la de 16 de marzo de 2023, dictada en el recurso de casación núm. 2281/2021, merced al efecto directo de la norma del derecho de la Unión que había sido vulnerado por nuestra ley nacional.

En aplicación de la indicada jurisprudencia del Tribunal Supremo, esta Sala ha anulado las regularizaciones efectuadas al amparo de la normativa indicada o las denegaciones administrativas de rectificación de autoliquidaciones rechazadas con el mismo fundamento. Por ello, en aplicación del principio de unidad de doctrina y a fin de evitar reproducciones que enturbian el hilo discursivo, nos remitimos a lo declarado en nuestra SAN de 14 de noviembre de 2023 (rec. 816/2019) disponible en el CENDOC ROJ: SAN 6499/2023 ECLI:ES:AN:2023:6499, en particular a los fundamentos jurídicos tercero y cuarto.

Consecuencia de lo anterior sería la anulación de la liquidación impugnada y de la sanción por falta de ingreso subsiguientemente impuesta.

CUARTO.-Por otra parte, hemos de considerar que la notificación de la iniciación de las actuaciones inspectoras tuvo lugar el 8 de junio de 2015 y la imputación de la ganancia no justificada se realizó al ejercicio 2012 por considerarlo el último ejercicio no prescrito. De manera que las rentas ocultas en ejercicios anteriores se verían beneficiadas por la prescripción.

Pues bien, lo cierto es que la cuenta bancaria en el extranjero presentaba ya a 31 de diciembre de 2010 un saldo de 1.982.213,16 euros, mientras que el saldo al final del ejercicio 2012 objeto de liquidación era de 1.990.567,88 euros, diferencia perfectamente explicable por las alteraciones de cotización según se alega por la actora sin contradicción de adverso. De esta manera, se habría de eliminar de la ganancia a liquidar conforme al art. 39.2 LIRPF (1.990.567,88 euros de valor al final de 2012 de los activos ocultos) el importe que se ha acreditado que ya se tenía a 31 de diciembre de 2010 (1.982.213,16 euros), ya que, obviamente, ese importe procede de ejercicios prescritos, y la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 LIRPF no puede suponer el gravamen de rentas que, aunque ocultas, habían ganado la prescripción cuando este precepto se aplica. Y dado que la diferencia entre ambas magnitudes puede, como se dijo, razonablemente explicarse por las fluctuaciones de cambio, ha de concluirse que operaría la prescripción respecto de la totalidad de las rentas ocultas al final del ejercicio 2012 objeto de regularización.

Consecuentemente, la anulación de la liquidación y de la sanción subsiguiente han de ser anuladas, también por prescripción.

QUINTO.-Resta por analizar la sanción impuesta por incumplimiento de la obligación de declarar mediante el modelo 720, sanción que reprime el incumplimiento de una obligación formal de información y que, por ello, no se ve arrastrada por la nulidad de la liquidación y sanción por falta de ingreso de las que hasta ahora hemos tratado.

Al respecto la demandante alude a que las resoluciones sancionadoras adolecen de la motivación suficiente sobre la concurrencia de culpabilidad. Se extiende en exponer las exigencias legales y jurisprudenciales de culpabilidad en la imposición de sanciones

Síguenos en...



tributarias descartando todo automatismo en su imposición por el sólo hecho de dejar de ingresar.

Ahora bien, pese a que en todo el motivo se utiliza el plural, lo cierto es que todo el razonamiento va referido a la sanción impuesta por falta de ingreso de la totalidad o parte de la cuota tributaria derivada de la ganancia patrimonial regularizada. De manera que, habiéndose anulado ya la sanción por este hecho, nada con sustantividad propia queda por resolver respecto a la infracción del deber de declarar los bienes en el extranjero.

No obstante, cabe destacar que el acuerdo sancionador se expresa en los siguientes términos en relación con la sanción de la que ahora tratamos:

"Esta obligación de declaración y su plazo fueron objeto de una amplia campaña informativa para que llegara a conocimiento de todos los contribuyentes. Asimismo, la Agencia Tributaria pone a disposición de los contribuyentes servicios de información e incluso de confección de las declaraciones.

Por todo ello, considerando que el obligado tributario no presentó la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, Modelo 720, que su conducta no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma, y que tampoco ha ofrecido excusa o justificación suficiente a dicha falta de presentación de la declaración, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de culpa a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre".

Pues bien, a la vista de lo anterior convenimos con el TEAC en que la imposición de la sanción se encuentra suficientemente motivada en el aspecto subjetivo, pues se reseñan en este párrafo de modo sintético pero suficiente que la amplia publicitación de la obligación que se estableció legalmente de informar de los bienes en el extranjero, unida a la titularidad de los bienes permite inferir que la conducta omisiva que se sanciona respondió a la voluntad de la agente.

Tal razonamiento colma, por tanto, no sólo las exigencias de exteriorizar los hechos a partir de los cuales se deduce la culpabilidad, haciéndolo así fiscalizable, sino que es, en sí mismo considerado, demostrativo de la inferencia que un juicio de reproche que llena las exigencias materiales de culpabilidad.

SEXTO.-Cabe advertir finalmente que hemos sustentado la estimación del recurso en la vulneración del derecho de la Unión (tal como fue declarada por el TJUE, recibida por el TS y aplicada por nosotros mismos) debido a la imposibilidad de aducir la prescripción, pero que, además, la prescripción concurría en el presente supuesto. De manera que hemos prescindido del análisis de la alegación formulada por la parte en el sentido de que sólo ostentaba una titularidad aparente de los bienes y derechos situados en la cuenta bancaria extranjera por ser ya irrelevante.

Queremos señalar ahora que también lo es a los efectos de enjuiciar la legalidad de la sanción impuesta por falta de presentación del modelo 720 a la vista de que esa obligación también incumbe a quienes *"de alguna otra forma ostenten poder de disposición"*[DA 18, apartado a) LGT], y no cabe duda de que la titularidad de la actora le permitía disponer.

En cualquier caso, a fin de agotar la tutela que se nos demanda, coincidimos con el TEAC en que ha de partirse de la titularidad de los bienes y derechos de la cuenta bancaria que se deriva de la titularidad formal que nadie discute, coincidiendo también en que la demandante no ha proporcionado prueba convincente y suficientes de lo contrario.

La Sala considera que el hecho de que la cuenta se abriese cuando la demandante tenía once años; que otro titular sea su hermano incapaz; y que los padres de la actora tuvieran capacidad económica suficiente para generar el saldo que la cuenta presentaba, generan una impresión global de que, en efecto, los titulares de los bienes eran, al menos originariamente, los padres de la demandante.

Ahora bien, no cabe desconocer que el largo tiempo transcurrido desde entonces desdibuja aquella inicial situación y exige ahora una prueba cumplida de que la titularidad formal de la cuenta no responde la titularidad real y jurídica de los bienes. Y a esta apreciación coadyuva

poderosamente que la demandante fue objeto de una regularización por los rendimientos del capital mobiliario de aquellos bienes, la cual se materializó en un acta de conformidad que lleva implícita el reconocimiento de la titularidad de los bienes a los que los rendimientos responden.

A tal efecto, el art. 156. 5 LGT disponer que *"a los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de esta ley"*. Precepto este último que señala que *"los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho"*.

Consecuentemente, la obligación de comunicar los bienes en el extranjero (respecto de lo que la STJUE ya mencionada no puso objeción alguna) derivaba tanto en razón de ser titular de los bienes como, en último término, de tener disposición de los mismos. Razón por la cual el recurso ha de ser desestimado en este punto.

SÉPTIMO.-La estimación parcial del recurso conlleva, a tenor de lo dispuesto en el art. 139.1 de la LRJCA, que no se impongan las costas a ninguna de las partes.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación,

En nombre de S.M. El Rey, por la autoridad que nos confiere la Constitución de la Nación española,

FALLAMOS

ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo núm. 352/2019, interpuesto por el Procurador don Jorge Vázquez Rey, en nombre de **DOÑA Enriqueta**, contra la Resolución de 16 de enero de 2019, dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC) en la reclamación en única instancia núm. NUM000.

ANULAMOS parcialmente la resolución del TEAC recurrida en cuanto a la liquidación y sanción subsiguiente.

DESESTIMAMOS el recurso en cuanto a la sanción por falta de presentación del modelo 720, **sin imposición de costas**.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el día siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra Sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la Oficina Pública de origen, a los efectos de legales oportunos, junto con el expediente de su razón, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.-La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).