



Roj: **STSJ M 3975/2021 - ECLI:ES:TSJM:2021:3975**

Id Cendoj: **28079330052021100194**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **14/04/2021**

Nº de Recurso: **1427/2019**

Nº de Resolución: **201/2021**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2019/0025041

Procedimiento Ordinario 1427/2019

Demandante: D. Narciso

PROCURADOR D. PEDRO ANTONIO GONZALEZ SANCHEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA N° 201/21

RECURSO NÚM.: 1427/2019

PROCURADOR D. PEDRO ANTONIO GONZALEZ SANCHEZ

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornos Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Ana Rufz Rey



En Madrid, a 14 de abril de 2021.

VISTO por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el recurso contencioso administrativo núm. 1427/2019, interpuesto por D. Narciso , representada por el Procurador D. PEDRO ANTONIO GONZALEZ SANCHEZ, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 7 de agosto de 2019, en la reclamación económico administrativa NUM000 , planteada una sanción tributaria, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2012.

Ha sido parte la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada.

SEGUNDO.- Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

TERCERO.- Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada, el 13 de abril de 2021.

CUARTO.- En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a María Rosario Ornosa Fernández, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se recurren, de forma acumulada, por la parte actora tres Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 7 de agosto de 2019, en la reclamación económico administrativa NUM000 , planteada una sanción tributaria, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2012, por la comisión de una infracción muy grave, relativas al Modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, por importe de 3.500 €.

SEGUNDO.- La parte actora, señala en la demanda que la Disposición Adicional Decimoctava LGT en relación con el art. 42 bis del Real Decreto 1558/2012 establecer un nuevo régimen sancionador con sanciones muy elevadas por el incumplimiento de la declaración de bienes en el extranjero en el Modelo 720.

El actor presentó su declaración en el Modelo 720 correspondiente al ejercicio 2012 el 6 de abril de 2014 de forma voluntaria, sin previo requerimiento de la AEAT.

La sanción impuesta vulnera la normativa comunitaria ya que infringe la libre circulación de personas y capitales, y el principio de proporcionalidad, habiéndose incumplido por el Estado el deber de transposición de las normas comunitarias y señala el Dictamen de la Comisión Europea de 15 de febrero de 2017 que ha originado que el 23 de octubre de 2019 se haya interpuesto por la Comisión Europea el correspondiente recurso frente a España por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Asunto EC-788/19).

Alega también la ausencia culpabilidad en su conducta, sin que esté debidamente motivado por la AEAT el elemento subjetivo de la culpabilidad y acaba solicitando que se anule la sanción impuesta.

Indica además que se ha incumplido el principio de reserva de ley ya que la obligación de declaración de bienes en el extranjero se ha determinado por un Reglamento y una Orden Ministerial lo que implica que no pueda tener la consecuencia, derivada del incumplimiento, de imponer una sanción.

Solicita la anulación de la Resolución del TEAR y del acuerdo sancionador.

TERCERO.- La defensa de la Administración General del Estado solicita la confirmación de los acuerdos sancionadores y la confirmación, en definitiva, de la resolución del TEAR, ya que, conforme a lo previsto en la Disposición Adicional 18^a LGT, en relación con el art. 42 bis del Real Decreto 1065/2007, existía obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero y esa obligación es conforme a derecho, sin



que suponga limitación alguna a la circulación de capitales y sin que la parte actora pueda cuestionar su constitucionalidad, sin que se inste el planteamiento por la Sala de una cuestión de inconstitucionalidad.

Por otra parte, entiende que el Dictamen de la Comisión Europea no ha tenido eficacia inmediata en el ordenamiento jurídico español. Por otro lado, señala que la libre circulación de capitales no impide que los estados miembros de la Unión Europea establezcan determinadas medidas de declaración de capitales y de control, sin que en este caso se haya producido discriminación alguna y sin que sea desproporcionada la sanción impuesta por el incumplimiento de la obligación de información.

Entiende debidamente motivado el elemento subjetivo de la culpabilidad y solicita la desestimación del recurso.

CUARTO.- En primer lugar, procede analizar lo alegado por el recurrente respecto a la ausencia de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad en el acuerdo sancionador.

El citado acuerdo de 27 de febrero de 2017 razona los motivos por los que se aprecia que existió una conducta culpable del sujeto pasivo en el siguiente sentido:

"A la vista de los hechos, no puede alegarse en el presente expediente ninguna de las eximentes de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la LGT, y en especial la de que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la aplicación de una interpretación razonable de la norma, ya que no existe ninguna imprecisión en las normas reguladoras de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

En el presente caso la obligación de declarar es clara (de hecho el obligado tributario ha presentado la correspondiente declaración pero fuera de plazo), pueden existir otros supuestos en los que sea más dudosa o confusa la obligación de declarar pero desde luego que no en el presente caso analizado.

En cuanto a la novedad de la norma ha sido paliada por la gran labor de publicidad dada a la misma, por lo que si bien es cierto que se trataba de una norma novedosa respecto de la que se han planteado dificultades técnicas en torno a su aplicación, no es menos cierto que en el presente caso no hay interpretación o criterio técnico alguno que pudiera haber hecho nacer en el interesado el convencimiento de que no estaba obligado a presentar el modelo 720 en plazo, habida cuenta de que el límite de la obligación de presentar la declaración se supera en las dos obligaciones de información.

Por último, en base al artículo 179.3 de la LGT, no cabe aplicar causa de exoneración de la infracción por la presentación fuera de plazo, pues la propia Disposición Adicional 18ª de la LGT establece que constituye infracción no sólo la falta de declaración o la presentación incorrecta, sino también la presentación fuera de plazo, estableciéndose una sanción menor en dicho supuesto.

Por tanto, a la vista de todos los elementos de que dispone esta Inspección, no se aprecia que Narciso pusiera la diligencia debida en orden al cumplimiento de las obligaciones tributarias que

le vienen exigidas, es decir, se ha producido precisamente uno de los elementos que definen la culpabilidad, cual es lo que la doctrina denomina como "infracción del deber de cuidado" que resulta exigible al autor, que se produce en aquellos supuestos en los que la actuación ha quedado por debajo de lo normalmente exigible y que permite que el hecho antijurídico pueda reprocharse al autor. Nos encontramos pues ante una actuación culpable, siquiera en el grado de simple negligencia, y no cabe sino confirmar la procedencia de la imposición de la sanción impugnada."

Más adelante se indica:

"En consecuencia, la Administración ha cumplido con sus deberes de información y asistencia conforme a lo señalado en los artículos 85 y 86 de la LGT sin que en ningún caso pueda trasladarse la responsabilidad del obligado tributario a la propia Administración por insuficiente información.

La Agencia Tributaria debe dar asistencia a los obligados tributarios en los términos expuestos en la LGT por distintos medios como pueden ser la publicidad de las normas, la posibilidad de consultas o solicitudes de información y el uso de medios de difusión como la propia web de la Aeat. Dicha asistencia no implica una dificultad de la norma que puede o no existir. En el presente caso la obligación de declarar es clara (de hecho el obligado tributario ha presentado la correspondiente declaración pero fuera de plazo), pueden existir otros supuestos en los que sea más dudosa o confusa la obligación de declarar pero desde luego que no en el presente caso analizado.

La LGT es clara en la Disposición Adicional 18ª al establecer la obligación de declaración sin límite más allá del que se regule en el desarrollo reglamentario, es el RGAT al desarrollar dicha obligación establece unos mínimos o límites que pueden resultar complejos en algunos casos pero no en este supuesto.



Como se ha expuesto, en cuanto a la novedad de la norma ha sido paliada por la gran labor de publicidad dada a la misma, por lo que si bien es cierto que se trataba de una norma novedosa respecto de la que se han planteado dificultades técnicas en torno a su aplicación, no es menos cierto que en el presente caso no hay interpretación o criterio técnico alguno que pudiera haber hecho nacer en el interesado el convencimiento de que no estaba obligado a presentar el modelo 720 en plazo, habida cuenta de que el límite de la obligación de presentar la declaración se supera en las dos obligaciones de información.

En consecuencia, no cabe apreciar interpretación razonable eximente de responsabilidad dada la claridad de las normas que regulan la materia y que debían ser conocidas por el contribuyente."

QUINTO.- La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

Además, el Tribunal Supremo es especialmente exigente en esta materia, pudiendo citarse la sentencia de la Sala Tercera, Sección Segunda, de 15 de marzo de 2017, dictada en el recurso 1080/2016, en cuyo fundamento de derecho segundo se efectúa un resumen de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta cuestión al tiempo que se enumeran los requisitos exigibles para que pueda entenderse que un acuerdo sancionador está debidamente motivado:

"La jurisprudencia de la Sala sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador puede resumirse en los siguientes términos.

A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio.

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D.- Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010, "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos



precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente."

De la motivación del acuerdo sancionador, más arriba reproducido, no puede deducirse que la administración haya razonado, por qué entendía que la conducta del actor fue culpable, dados los argumentos reproducidos, en los que solo se especifica que el motivo por el que el contribuyente es sancionado es porque presentó fuera de plazo su declaración de bienes en el extranjero, insistiéndose por la AEAT en que la normativa era clara, dado que se había efectuado la correspondiente publicidad de la misma, por lo que no existía interpretación razonable de la norma, sin hacer referencia a la concreta conducta culpable del sujeto pasivo en este caso específico, al no ponerse en relación la motivación con lo alegado por el actor respecto del recurso que contra la normativa española se ha admitido a trámite por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y en todo caso, respecto de la omisión del principio de proporcionalidad en la imposición de la multa y la posible vulneración del art. 9.3 CE.

De ahí que no consideremos suficientemente motivado el acuerdo sancionador, a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que se produce una simple manifestación genérica de la conducta del sujeto pasivo, y del objeto de la regularización, sin concreción e individualización de en qué consistió la intencionalidad o negligencia de su conducta, con descripción de los hechos, especificando los actos que dieron lugar a la liquidación tributaria, origen del acuerdo sancionador, sin conectar esos hechos con la intencionalidad de la conducta, de tal manera que no consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, a la vista de las especiales circunstancias de la normativa que amparaba la sanción impuesta y de su cuestionamiento en la Unión Europea, por lo que sí cabe apreciar que, en este caso, había interpretación razonable de la norma, con lo que se incumplió lo dispuesto en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

En relación a la interpretación razonable de la norma aplicable, el artículo 179.2.d) de la LGT, que regula esta causa de exoneración de la responsabilidad, establece:

"2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

.....

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley...."

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la sentencia de 19 de diciembre de 2013, recurso de casación 2924/2012, afirma que: *"a la vista del contenido del artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003 precepto, idéntico en lo esencial al artículo 77 de la anterior LGT de 1963, forzoso resulta reconocer que para que una determinada conducta pueda ser considerada constitutiva de infracción tributaria es necesario que el sujeto pasivo haya incurrido en una conducta de carácter doloso o culposo, obviando el mínimo deber de diligencia que se le puede reclamar. Todo ello de acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional que insiste en que una determinada actuación sólo puede ser calificada como infracción tributaria y, en consecuencia, resulta sancionable cuando concurre, entre otros, el elemento subjetivo de la culpabilidad, no siendo admisible en nuestro ordenamiento jurídico un sistema de responsabilidad objetiva (entre otras muchas, sentencias de 26 de abril de 1990 o 20 de junio de 2005). En este contexto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha tenido ocasión de analizar el referido artículo 179.2.d) de la LGT/2003 invocado por el recurrente sigue considerando, como ya había hecho anteriormente bajo la aplicación de la LGT de 1963, que la exclusión de responsabilidad que se contiene en el citado artículo no se ciñe únicamente a los supuestos de presentación de una declaración basada en una interpretación razonable de la norma, sino que lo que se exige es una actuación diligente por parte del sujeto pasivo, como demuestran la expresión "entre otros supuestos" que se contiene en dicho precepto. Son precisamente esas menciones las que han llevado a este Tribunal Supremo a reconocer que la existencia de una interpretación razonable de la norma no agota las posibilidades de exclusión del elemento de la culpabilidad, pues lo que se exige en todo caso es que el contribuyente haya puesto la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones."*



En consecuencia, y sin que sea necesario examinar el resto de los motivos de oposición, procede estimar el recurso contencioso administrativo, declarando no conforme a Derecho la Resolución recurrida del TEAR, anulándola y dejándola sin efecto, así como el acuerdo sancionador del que trae causa y declarando el derecho de la recurrente a la devolución del importe de la sanción, caso de haberla ingresado, con los intereses legales correspondientes desde la fecha de ingreso.

SEXTO.- Al ser estimado el recurso las costas procesales causadas deben imponerse a la Administración General del Estado, por aplicación del art. 139LJ.

Conforme al art. 139. 4 LJ procede fijar la cifra máxima en concepto de costas procesales en 2.000 €, más IVA, habida cuenta del alcance y dificultad de las cuestiones suscitadas y sin perjuicio de las costas que hayan podido imponerse a lo largo del procedimiento en este recurso.

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos íntegramente el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Narciso, representada por el Procurador D. PEDRO ANTONIO GONZALEZ SANCHEZ, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 7 de agosto de 2019, en la reclamación económica administrativa NUM000, Resolución que anulamos, por no ser conforme a derecho, anulando al mismo tiempo el acuerdo sancionador del que traía causa, con imposición de las costas procesales causadas a la Administración General del Estado, hasta el límite establecido en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, **previa constitución del depósito** previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1427-19 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1427-19 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.