



Roj: **STSJ CL 4279/2018 - ECLI: ES:TSJCL:2018:4279**

Id Cendoj: **47186330032018100317**

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

Sede: **Valladolid**

Sección: **3**

Fecha: **28/11/2018**

Nº de Recurso: **144/2018**

Nº de Resolución: **1073/2018**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD**

**VALLADOLID**

**SENTENCIA: 01073/2018**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEON**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección : 003**

**VALLADOLID**

-

Equipo/usuario: EBL

Modelo: N11600

C/ ANGUSTIAS S/N

**Correo electrónico:**

**N.I.G:** 47186 33 3 2018 0000150

**Procedimiento:** PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000144 /2018 /

**Sobre:** ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

**De D./ña.** Eulogio

**ABOGADO** RAUL DE PEDRO ABAD

**PROCURADOR** D./D<sup>a</sup>. NURIA MARIA CALVO BOIZAS

**Contra** TEAR

**ABOGADO** ABOGADO DEL ESTADO

**SENTENCIA Nº 1073**

Illtmos. Sres.

Presidente.

Don Agustín Picón Palacio

Magistrados.

Doña María Antonia Lallana Duplá

Don Francisco Javier Pardo Muñoz y



Don Francisco Javier Zatarain y Valdemoro,

En la Ciudad de Valladolid a veintiocho de noviembre de dos mil dieciocho.

En el recurso contencioso-administrativo número 144/2018 interpuesto por Don Eulogio representado por la Procuradora Sra. Calvo Boizas y defendido por el letrado Sr. De Pedro Abad contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de fecha 31 de octubre de 2017 que desestima la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 interpuesta contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición a su vez planteado contra la liquidación NUM001 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que le impuso sanción administrativa por importe de 5.800€, por incumplimiento de la obligación de informas sobre bienes y derechos situados en el extranjero; habiendo comparecido como parte demandada la Administración General del Estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado en virtud de la representación que por ley ostenta.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso administrativo ante esta Sala el día 09.02.2018.

Admitido a trámite el recurso y no habiéndose solicitado el anuncio de la interposición del recurso, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 17.05.2018 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando que se dicte sentencia por la que revoque el acto impugnado.

**SEGUNDO.-** Se confirió traslado de la demanda por término legal a la administración demandada quien evacuó el trámite por medio de escrito de 02.07.2018 oponiéndose a lo pretendido en este recurso y solicitando la desestimación de la demanda sobre la base de los fundamentos jurídicos que el mencionado escrito contiene.

**TERCERO.-** Una vez fijada la cuantía y habiéndose recibido el pleito a prueba, se practicó la que fue en derecho admitida y se ordenó la presentación de conclusiones escritas. Ultimado el trámite, quedaron los autos pendientes de declaración de conclusos para sentencia, lo que tuvo lugar por providencia de 20.11.2018, en la cual y de conformidad con lo previsto en los arts. 67 y 64 de la Ley 29/98 se señaló como día para Votación y Fallo el 23.11.2018, lo que se efectuó.

Se han observado las prescripciones legales en la tramitación de este recurso.

Es magistrado ponente de la presente sentencia el Ilmo. Sr. D. Francisco Javier Zatarain y Valdemoro, quien expresa el parecer de esta Sala de lo Contencioso-administrativo.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

### **PRIMERO.- Resolución impugnada y posiciones de las partes.**

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 31 de octubre de 2017 desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 interpuesta contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición a su vez planteado contra la liquidación NUM001 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que le impuso sanción administrativa por importe de 5.800€, por incumplimiento de la obligación de informas sobre bienes y derechos situados en el extranjero considerando que la mera declaración extemporánea hace que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria poco más pueda hacer en relación con la prueba de los hechos siendo el sancionado quien tiene que aportar una justificación razonada de hallarse en alguno de los supuestos del art. 179.2 LGT.

Frente a este acuerdo, el recurrente, reconociendo la presentación extemporánea de la declaración (modelo 720) el 5.8.2013 deduce pretensión anulatoria argumentando que 1) la sanción resultaba absolutamente desproporcionada, 2) que la Comisión Europea ha concluido en la desproporción de este régimen sancionador con el Derecho de la Unión, 3) que la sanción ha sido impuesta de un modo automático y 4) en esencia, la inmotivación de la sanción y de sus elementos constitutivos.

La administración demandada, como es legalmente preceptivo ( art. 7 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas), defiende la plena conformidad a derecho de la resolución impugnada reiterando literalmente y a modo de contestación a la demanda los argumentos del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León.

**SEGUNDO.-** Hechos.



No es controvertido que el actor el 5 de agosto de 2013 presentó el modelo 720 "Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero", correspondiente al ejercicio 2012, consignando un total de 58 datos.

La fecha límite de presentación era el 30.04.2013.

El día 20 de junio de 2015 fue notificado del acuerdo de inicio y trámite de audiencia de un expediente sancionador por la comisión de una infracción muy grave por " *no haber cumplido el obligado tributario en plazo la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero*". En dicha comunicación se proponía la sanción de 100 € por dato, según lo previsto en el apartado 2 a) de la disposición adicional decimoctava de la LGT, lo que hacía un total de 5.800 € de sanción.

El 02.10.2015 se le impuso la sanción que contenía la siguiente motivación: "*... Usted ha presentado con fecha 31-07-2015 alegaciones manifestando, en síntesis, lo siguiente: El régimen sancionador establecido por la Ley 7/12 es contrario a los principios de derecho comunitario y nacional de proporcionalidad, presunción de inocencia y culpabilidad, por lo que solicita la suspensión del procedimiento hasta que no se termine la tramitación iniciada por la comisión europea, según exposición detallada en su escrito de alegaciones.*

*En relación con estas manifestaciones se considera lo siguiente: Se desestiman las alegaciones del interesado en base a la motivación relacionada.*

*Una vez analizada la documentación que consta en el expediente, se considera probado que Eulogio con NIF NUM002 ha cometido la infracción tributaria antes detallada y que motivó la iniciación del expediente, siendo responsable de la misma según se motiva más adelante .".*

Más abajo, en el apartado Motivación y Otras Consideraciones, se decía " **MOTIVACIÓN Y OTRAS CONSIDERACIONES**

*En la omisión de la presentación en plazo de la declaración en que ha incurrido Eulogio se aprecia cuando menos simple negligencia, entendida como omisión del deber de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. La presentación en plazo de la declaración es un deber de cuidado que compete personalmente al citado obligado, quien pudo prever y evitar el resultado dañoso que se produce para la adecuada gestión de los datos contenidos en la declaración con su presentación fuera de plazo.*

*La situación de extemporaneidad es un claro incumplimiento de la concreta obligación exigida por la normativa reseñada más adelante; en particular, se destaca que la normativa y, en concreto el plazo para presentar la declaración, ha gozado de suficiente publicidad para ser conocido por el interesado.*

*En primer lugar, a nivel de publicidad de la normativa, el plazo general de declaración (desde el 1 de enero al 31 de marzo) se fijó en el Real Decreto 1558/2012 publicado en el B.O.E. de 24 de noviembre de 2012 (por el cual se modificó el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007) y para la declaración del ejercicio 2012 el Real Decreto 1715/2012, publicado en el B.O.E. de 29 de diciembre de 2012, incluso estableció una ampliación del plazo general (hasta el 30 de abril). En segundo lugar, la Agencia Tributaria ofrece desde el establecimiento de esta obligación información suficiente y puntual sobre la obligación en general, y, en particular, sobre los plazos de presentación en su portal en Internet, tanto en la información que se ofrece sobre cada modelo (específicamente para el modelo 720 se ofrecen recopilaciones de preguntas frecuentes y vídeos explicativos) como en el detalle del calendario del contribuyente.*

*Adicionalmente, es de destacar que coincidiendo con la entrada en vigor de esta obligación (comienzos del año 2013) la Agencia Tributaria participó en numerosas charlas organizadas por profesionales del ámbito tributario con la finalidad de dar la mayor publicidad acerca de los diversos detalles de la misma.*

*En consecuencia, a la vista de lo explícita que es la normativa que fija los plazos en esta concreta obligación y de la publicidad efectuada desde la Agencia Tributaria, la falta de presentación en plazo de esta declaración es debida claramente a una falta del mínimo deber de cuidado del obligado a su presentación dentro del plazo reglamentario, obligado que, como se ha razonado, dispuso de suficiente información e incluso de un plazo ampliado específicamente para el ej. 2012.*

*A fin de completar la normativa reseñada al final, se indica que la referente a la obligación, cuantificación de la base de la sanción y plazo se contiene en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección de los tributos y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos tributarios ( Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, B.O.E. de 5 de septiembre de 2007): artículos 42.bis , 42 ter y 54 bis.*

La AEAT actúa como mera aplicadora de la norma y excede de las funciones de este organismo entrar a valorar la idoneidad o incluso la constitucionalidad o adecuación al derecho comunitario de la misma.

En el presente caso se produce una sanción al incumplimiento de una obligación formal que la norma ha previsto para todos aquellos que ostentan titularidad sobre determinados bienes o derechos situados en el extranjero, cualesquiera que hayan sido los medios de obtención de dichos bienes o derechos.

La forma de cálculo de las sanciones es la que ha establecido el legislador y los obligados a presentar la declaración son también los previstos por el legislador."

El 13 de julio de 2016, la AEAT, resolvió el recurso de reposición reproduciendo literalmente el acuerdo de imposición y sanción y añadiendo: " Las alegaciones presentadas son reiteración de las alegaciones del trámite de audiencia que ya fueron valoradas por el órgano liquidador sin que de su análisis se desprenda ni error en la valoración de las pruebas ni en la aplicación de la ley por parte del citado órgano."

**TERCERO.-** Planteamiento del debate. Legislación aplicable.

La disposición adicional decimoctava de la LGT establece que " 1. Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta Ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.

b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Las obligaciones previstas en los tres párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

2. Régimen de infracciones y sanciones.

Constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

También constituirá infracción tributaria la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se



sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios. Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta Ley.

3. Las Leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información establecida en esta disposición adicional."

**CUARTO.-** Planteamiento del debate. Estimación del recurso.

La resolución sancionadora es inmotivada y por ello procede la estimación del presente recurso. En puridad, y examinando el expediente sancionador, se colige que al actor se le incoó un procedimiento sancionador, en el curso del cual planteó diversas alegaciones, entre ellas la desproporción de la sanción que se le pretendía imponer y finalmente se le impuso, y, apoyándose, además, en un dictamen de la Comisión Europea. Ni la resolución sancionadora, ni la desestimatoria de la reposición, ni el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional han hecho mención a tal alegato. Más aún, se limita a la remisión a la norma aplicable que ni se digna a reproducir: " A fin de completar la normativa reseñada al final, se indica que la referente a la obligación, cuantificación de la base de la sanción y plazo se contiene en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección de los tributos y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos tributarios ( Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, B.O.E. de 5 de septiembre de 2007): artículos 42.bis , 42 ter y 54 bis.

La AEAT actúa como mera aplicadora de la norma y excede de las funciones de este organismo entrar a valorar la idoneidad o incluso la constitucionalidad o adecuación al derecho comunitario de la misma.". Si se vierte un alegato de desproporción e inadecuación al derecho comunitario y, a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria le consta, como así ha de ser, que la Comisión Europea emplazó a España a modificar la legislación reguladora de la declaración de bienes en el extranjero por vulnerar la libre circulación de capitales respecto del régimen sancionador, por entenderlo desproporcionado, una mínima vocación servicial ( art. 9.3 CE#78) de esa administración pasaría por hacer una somera consideración con este alegato, pero comunicar sólo que no es su función el valorar un alegato de desproporción, sustentado por un existente requerimiento oficial de la Comisión Europea supone el reconocimiento expreso de la aplicación de una norma desproporcionada, bajo excusa de incompetencia, cuando la simple lectura de la CE, en su art. 9.3 y LGT en su art. 3.2 imponen la aplicación de las normas con respeto a tal principio fundamental. Es por ello que la resolución es como poco desmotivada, infringe el art. 102.2, 103.3, 133.1.c), 208, 210.4, 215 ...etc., todos ellos de la LGT.

Seguidamente, esta Sala, sólo a mayor abundamiento, aprecia serias dudas acerca de la desproporción de la norma aplicada, que no impone el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad pues no depende el fallo estimatorio de tal declaración, habida cuenta de la inmotivación de la resolución previamente declarada. En primer lugar, resulta significativo que, como bien refiere la demandante, la Comisión Europea decidió abrir oficialmente un procedimiento de infracción (ref. 2014/4330) a España el 19 de noviembre de 2015 y que esa Comisión Europea emitió finalmente un dictamen motivado por el que requiere a España para que modifique sus normas sobre los activos que sus residentes mantienen en terceros países miembros, so pena de remitir la cuestión al TJUE. Dictamen que no ha trascendido, pero del que se tiene la nota de prensa que aporta la actora: "Fiscalidad: la Comisión pide a ESPAÑA que vele por que sus normas sobre los activos mantenidos en el extranjero sean proporcionadas.

La Comisión envía hoy un dictamen motivado a España pidiéndole modificar sus normas sobre los activos mantenidos en otros Estados miembros de la UE o del Espacio Económico Europeo ("Modelo 720"). La Comisión considera que España tiene derecho de exigir a sus contribuyentes que notifiquen a las autoridades determinados activos que mantienen en el extranjero, pero las multas impuestas en caso de incumplimiento son desproporcionadas. Como las multas son mucho más altas que las sanciones aplicadas en un contexto puramente nacional, la normativa puede disuadir a las empresas y a los particulares de invertir en el mercado único o desplazarse por él. Por ello, estas disposiciones son discriminatorias y entran en conflicto con las





*libertades fundamentales de la UE. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a España ante el TJUE." . En segundo lugar, la norma, con independencia de la sanción que se imponga, eleva a la categoría de infracción muy grave la no comunicación de datos, cuando, para supuestos de no presentación en plazo de autoliquidaciones, la infracción puede ser hasta leve ( art. 198 LGT).*

Finalmente y a mayor abundamiento, se constata que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ha iniciado el procedimiento sancionador casi dos años después de la comunicación tardía de datos, cuando tenía un absoluto conocimiento del ilícito cometido desde el instante justo de la comunicación tardía. Sobre este extremo esta Sala tiene declarado en su STSJ núm. 330/2017, de 17.03.2017 (PO 281/2016) que "... CUARTO.- Sobre la imposibilidad de iniciar procedimiento sancionador transcurridos tres meses desde los hechos ocurridos.

...

*El art. 209 de la LGT dispone, en la redacción aplicable a los presentes hechos, y acerca de la iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria que "1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.*

*2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.*

*Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto." (este último párrafo en vigor desde el 31/10/2012).*

*Pues bien; en la interpretación de este artículo se han de realizar diferentes consideraciones.*

*I.- La primera de ellas es que su campo de aplicación es singularmente amplio, comenzando su definición por la propia literalidad del precepto, que abarca a todos los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección. Tras el 30.10.2012, de nuevo su campo de aplicación se ha incrementado. Habrá de estarse entonces al caso concreto para revisar la procedencia de su aplicación.*

*II.- No es una discusión sobre la procedencia o improcedencia de reconocer un determinado beneficio fiscal, de evidente interpretación restrictiva sino sobre la correcta (tempestiva) incoación de un procedimiento sancionador, bajo sanción procesal de perención. En este campo, no está entonces prohibida una interpretación analógica a favor del sancionado.*

*III.- No procede tampoco una extensión indiscriminada del citado plazo pues se llegaría al absurdo de la inutilidad del plazo cuatrienal de prescripción de las infracciones tributarias ( art. 189.2 LGT ), riesgo ya advertido por la SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 16 Feb. 2012, Rec. 121/2009 .*

*IV.- No son supuestos equiparables, por ejemplo, el dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria ( art. 191.1 LGT ) o la obtención indebida de devoluciones derivadas ( art. 193/1 LGT ) con el mero incumplimiento de un requerimiento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, con el incumplimiento tardío o su desatención. Y no lo son porque plantean diferentes hipótesis fácticas de aplicación de ese art. 209.1 LGT de cara a, por ejemplo, la determinación del día inicial del cómputo del plazo trimestral (la SAN citada refería "no hay, por definición, ni liquidación ni resolución final de procedimiento alguno a partir del cual contar los tres meses para el acaecimiento de la caducidad").*

*V.- La mayor parte de los pronunciamientos jurisprudenciales se refieren a la inútil invocación del artículo 209 de la LGT ante inicios de procedimientos sancionadores con anterioridad a la práctica de la liquidación por la administración tributaria, siendo la decisión de los tribunales, en este sentido, favorable a tal proceder administrativo.*

*VI.- Por lo tanto, en la absoluta necesidad de concretar los supuestos fácticos a los que aplicar el plazo trimestral de perención previsto en el art. 209.1 LGT , ha de advertir la Sala que nuestra STSJ, Castilla y León (Valladolid) Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 3ª, S 7-10-2011, nº 2228/2011, rec. 211/2007 , insistentemente invocada por la defensa de la mercantil hoy recurrente, y conscientemente desoída por la administración demandada, se refería a un requerimiento de presentación del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo, de determinadas actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta, relativa al ejercicio 2004, cumplimentado posteriormente, por lo que se consideró de aplicación el plazo trimestral de caducidad. Lo hizo*



con invocación de la SAN de 15 de junio de 2009 , dictada en un supuesto de requerimiento de obtención de información con trascendencia tributaria relativo a operaciones comerciales, económicas y/o financieras acordado por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, y reproduciendo otra de 6 de octubre de 2008, bajo el argumento de que "El plazo máximo de apertura del procedimiento sancionador -ex artículo 209.2 LGT - es de tres meses desde que se hubiera notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, quedando generalizado este plazo (no sólo para las actuaciones de la Inspección) en pro de la seguridad jurídica del contribuyente tras la realización de actuaciones administrativas que pueden haber puesto de manifiesto hechos presuntamente constitutivos de infracción. La naturaleza del mandato legal es de un plazo de caducidad del ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración tributaria. ...". Cita esta sentencia otras tales como la STSJ de Canarias (sede Las Palmas) de 30 de octubre de 2009 , STSJ de Andalucía, Sección cuarta, de 7 de marzo de 2008, optando finalmente por decantarse por lo que se calificó una "interpretación amplia" del artículo 209 de la LGT , advirtiendo que las actuaciones y procedimientos de comprobación de obligaciones formales están concebidos por el real decreto 1065/2007, de 27 julio como procedimientos de gestión tributaria. Concluye el razonamiento del siguiente modo "Considerando la LGT todas estas actuaciones como correspondientes a la gestión tributaria, y calificando el Capítulo II del Título IV del propio Reglamento a todas estas actuaciones como "procedimientos de gestión tributaria", esta Sala no alcanza a apreciar la razón por la que el plazo preclusivo del artículo 209.2 LGT no sea aplicable a las actuaciones o procedimientos dirigidos al control de las obligaciones formales -haciéndolas de peor condición- las cuales concluyen, por cumplimiento del requerimiento del obligado tributario, sin resolución expresa ni liquidación, y ello mientras tales actuaciones tengan la misma virtualidad que los de verificación de datos o comprobación en orden a la eventual incoación de un ulterior procedimiento sancionador, máxime cuando, por ejemplo, el procedimiento de verificación de datos a que se refiere el artículo 209.2 LGT puede concluir sin liquidación o resolución, estableciendo en este sentido el artículo 133 que " 1. El procedimiento de verificación de datos terminará de alguna de las siguientes formas:...c) Por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario ", y más en general el artículo 100 al señalar que " 1. Pondrá fin a los procedimientos tributarios... el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento o cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario "Es incuestionable que en el presente caso el procedimiento ha concluido por cumplimiento de la obligación objeto de requerimiento, el cual a su vez constituye una de las formas de iniciación del procedimiento de verificación de datos ex artículo 132 LGT (" 1. El procedimiento de verificación de datos se podrá iniciar mediante requerimiento de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación... "). Por todo ello, y dado que el recurrente cumplimentó el requerimiento en fecha 8 de abril de 2005, momento en el que la Administración tuvo ya en su poder todos los elementos determinantes de la eventual infracción tributaria, es claro que cuando se le notificó en fecha 9 de noviembre de 2005 el acuerdo de iniciación del expediente sancionador habían transcurrido los tres meses fijados en el citado artículo 209.2 LGT , lo que conlleva la anulación de la resolución recurrida y los acuerdos de imposición de los que trae causa."

Por lo tanto, nuestra STSJ invocada no coincide con lo que ahora se revisa; que es un cumplimiento tardío de un deber formal, hecho sin requerimiento previo.

Ahora bien; exista o no identidad de razón entre el caso hoy analizado y la STSJ invocada por la defensa de la mercantil hoy recurrente, es lo cierto que ni la Inspección Tributaria en su acuerdo sancionador, ni en el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición ni el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León en la resolución hoy impugnada han realizado la más mínima consideración acerca de la doctrina jurisprudencial existente al respecto, pese a la insistente súplica y argumentación en tal sentido planteada por la mercantil recurrente. Más aún, se refleja como alegación pero no se responde a la misma. Recuérdese que se insiste también citando las STSJ de Madrid, 347/2012, de fecha 12-04-2012 y 450/2012, de fecha 17-05- 2012 Sentencia del T.S.J de Andalucía, 2067/2013, de 24-06-2013 (esta sentencia razonaba "La lectura del precepto conduce a la conclusión, en opinión de la Sala, de que el Legislador, por tratarse de materia sancionadora, ha querido poner un límite razonable a la posibilidad de incoar el procedimiento sancionador, tomando, como dies a quo, para el cómputo del plazo de tres meses, el siguiente al de la última notificación de la correspondiente liquidación tributaria girada o de la resolución dictada en el expediente liquidatorio, sin que ello suponga que, en los casos en que por cualquier circunstancia no concorra alguno de tales supuestos, pero sí existan actuaciones de la Administración o del sujeto pasivo de las que se deduzca de forma inequívoca la finalización del expediente liquidatorio instruido, se pueda sostener, como hace el TEARA en su resolución, que el plazo de caducidad que se examina no se inicia hasta que la Administración Tributaria dicte la correspondiente resolución dando por finalizado el expediente, porque ese no es el espíritu de una norma concebida como una garantía para el administrado y no como una prerrogativa para la Administración sancionadora, que incumpla su deber de dictar resolución dentro de plazo.") y la nº 939/2011 de fecha 20- 06-2011, o la STSJ de Baleares 844/2012, de 05-12- 2012.



*Este proceder no sólo denota una consciente incongruencia, sino un actuar significadamente irrespetuoso con el derecho constitucional de todo administrado o contribuyente a recibir una actuación servicial y a obtener una resolución administrativa congruente con sus argumentaciones.*

*VII.- La administración demandada, en su contestación, reproduce la SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 16 Feb. 2012, Rec. 121/2009, que se aparta del criterio fijado por ese mismo tribunal, en la sección séptima (p. ej. SAN 23.03.2009, rec. 1455/99), que concluyó no aplicable la caducidad trimestral contemplada en el artículo 209 de la LGT más allá de los procedimientos sancionadores previstos en su ámbito objetivo ("procedimientos iniciados mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección") y subjetivo ("respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento"). Advirtiendo, además, de la imposibilidad de seguir ese criterio en supuestos de desatención absoluta de requerimientos, donde "no hay, por definición, ni liquidación ni resolución final de procedimiento alguno a partir del cual contar los tres meses para el acaecimiento de la caducidad". Razona esa sentencia que "La norma citada alcanza su pleno sentido y finalidad en el caso de sanciones derivadas de procedimientos de aplicación de los tributos donde se determina una deuda tributaria, una base imponible o, en general, un deber incumplido de carácter económico y que depende de una operación de cuantificación -en general, las tipificadas en los artículos 191 a 199 LGT-, de la cual, a su vez, depende la apreciación sobre si hay incumplimiento de un deber que pueda ser objeto del ejercicio de la potestad sancionadora. En tales casos, está justificada la norma especial para impedir que queden indefinidamente en situación de pendencia las situaciones jurídicas creadas con la resolución o la liquidación correspondiente, finalizadora de los respectivos procedimientos de aplicación de los tributos, en relación con la respuesta sancionadora que es su consecuencia previsible - siempre a salvo los principios propios del ejercicio de esa potestad punitiva, sin que en este caso quepa proceder con automatismo-, dicho en otras palabras, cuando de la resolución o la liquidación resulten unos hechos que, al margen de los demás requisitos, sean tipificables como infracción."*

*Sin embargo, pese a las acertadas consideraciones de esta SAN, considera esta Sala, de nuevo, que el supuesto que hoy se revisa es sustancialmente diferente, y por tanto merece diferentes consideraciones, ello al margen de que, posteriormente, con fecha también posterior a esta sentencia, (reforma de 31/10/2012) se han incluido sanciones de naturaleza también formal ("Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto."). Este artículo 186, casualmente se refiere a sanciones por desatención de requerimientos, que fue precisamente el supuesto revisado por la sentencia de la Audiencia Nacional utilizada por la defensa de la administración tributaria para justificar su desobediencia ( art. 186.3 "...3. Cuando las autoridades o las personas que ejerzan profesiones oficiales cometan infracciones derivadas de la vulneración de los deberes de colaboración de los arts. 93 y 94 de esta ley y siempre que, en relación con dicho deber, hayan desatendido tres requerimientos según lo previsto en el art. 203 de esta ley, además de la multa pecuniaria que proceda, podrá imponerse como sanción accesoria la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público por un plazo de tres meses."*

*VIII.- Decimos que el presente supuesto merece un análisis diferente por las peculiaridades fácticas que presenta;*

*La primera; la propia mercantil recurrente y entonces contribuyente, cumplió con la obligación formal impuesta, siquiera tardíamente.*

*La segunda; desde ese incumplimiento tardío, la administración tributaria tenía pleno conocimiento de los hechos. El acuerdo de iniciación y comunicación del trámite de audiencia de expediente sancionador literalmente reflejaba: "Como consecuencia de los hechos indicados a continuación, podría haber cometido una infracción tributaria de las calificadas como leves, según se detalla posteriormente. ..."*

*Al disponer de todos los elementos que permiten formular la propuesta de imposición de sanción, se incorpora la misma al presente acuerdo.*

#### **HECHOS Y CLASIFICACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

*El contribuyente tenía la obligación de presentar la declaración de libros registros del Impuesto sobre el valor Añadido, modelo 340, correspondiente al periodo 05/2012. El plazo de presentación venció el día 20/06/2012. La declaración se presentó el día 28/08/2012.*

*La infracción se califica como leve por el siguiente motivo:*

*- Así lo establece la Ley General Tributaria expresamente para este incumplimiento.*

#### **PROPUESTA DE IMPOSICIÓN DE SANCIÓN**





*Si como consecuencia del desarrollo del expediente sancionador se confirmara la comisión de la mencionada infracción, la sanción que se le impondría sería la detallada a continuación: Número de datos de la declaración 2185, Sanción mínima por dato 10,00 euros, Sanción resultante 21.850,00 euros, Máximo legal 10.000,00 euros, Reducción del 25%: 2.500,00 euros, Sanción reducida 7.500,00 euros ".*

*Nótese que se trata de una extrapolación automática de los datos contenidos en el propio modelo 340.*

*Y, además, la presentación de ese modelo 340 es netamente recepticia. Desde ese momento la administración dispone de todos los elementos para sancionar (plazo y datos).*

*Recodaba la SAN Sección 2ª, Sentencia de 16 Feb. 2012, Rec. 121/2009 la necesidad de respetar una actividad valorativa en los órganos de la administración, mas en el presente caso, tal valoración dista mucho de existir, pues se trata, de una sanción casi automática.*

*No causa entonces esfuerzo aplicativo la ubicación en ese instante del inicio del cómputo del plazo trimestral. Es un acto, la presentación del modelo 340, recibida telemáticamente por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que por su propia naturaleza permite exigir a la administración tributaria cumplir con el citado plazo trimestral.*

*La tercera consideración que debe hacerse del presente caso es la valoración de las consecuencias de la actuación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Esta administración, no se olvide, es, como todas las demás, servicial. Ha de actuar en beneficio de los contribuyentes, debe aplicar las normas conforme a las reglas de la buena fe ( art. 7 CC , art. 12 LGT ).*

*Si se aplica sin mayores limitaciones el plazo cuatrienal de prescripción de las infracciones ( art. 189.2 LGT ), la administración demandada podría tolerar incumplimientos tardíos de obligaciones para, al límite del citado plazo, iniciar los oportunos procedimientos sancionadores, lo que en un caso como el presente supondrían al contribuyente unas 48 sanciones tributarias. A juicio de la Sala, si la Agencia Estatal de la Administración Tributaria tolera sin mayores acciones el cumplimiento tardío de un determinado deber, sin iniciar ninguna acción correctora del mismo, y como en el presente caso, deja transcurrir nada menos que dieciocho meses antes de iniciar el procedimiento sancionador, su comportamiento tardío ha generado una evidente confianza en el actuar de la mercantil hoy recurrente, desapareciendo claramente el elemento de la culpabilidad. Esa confianza legítima sin duda aflora cuando, transcurridos esos tres meses desde la comisión de la infracción y teniendo la administración un cumplido y completo conocimiento del hecho (en el caso de declaraciones presentadas tardíamente), no inicia con prontitud y eficacia el oportuno procedimiento sancionador. Confianza traicionada cuando, mucho tiempo después tiene a bien la incoación de éste, sin justificar siquiera mínimamente el por qué de la tardanza.*

*La cuarta consideración que puede hacerse en el presente caso, de no aplicarse el plazo fijado en el art. 209 LGT , es que ante supuestos de cumplimientos tardíos como es el presente, se situaría en idéntica situación tanto al que no cumple en absoluto ese deber de presentación del modelo 340 como al que lo hace tardíamente. Justo es entonces ubicar en esa presentación el día de inicio del plazo de perención, si, como se dijo, la misma era totalmente completa en aquel momento para el inicio y culminación del procedimiento sancionador.*

*Consecuentemente, y para el presente supuesto, procede la estimación del recurso."*

Procede entonces la estimación del recurso.

**ÚLTIMO.-** De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, procede la imposición de costas a la parte que ha visto rechazadas todas sus pretensiones.

Hágase saber a los interesados, mediante entrega de copia de esta resolución debidamente autenticada, que la misma devendrá firme si contra ella no se interpone recurso de casación dentro de los treinta días hábiles siguientes al de la notificación hecha en legal forma, previa constitución, en su caso, del depósito correspondiente. El recurso se interpondrá para ante la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo, salvo que la infracción en que se base se funde en infracción de normas de la comunidad autónoma, en cuyo caso se interpondrá para ante la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León con sede en Burgos, debiéndose, en caso de prepararse tal recurso, cumplirse las prescripciones del artículo 89, punto dos, de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Vistos los artículos precedentes y demás de pertinente aplicación, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, en nombre de S.M. el Rey y por la autoridad que le confiere el Pueblo Español dicta el siguiente



## FALLO

Que estimamos íntegramente el recurso contencioso-administrativo número 144/2018 interpuesto por Don Eulogio contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de fecha 31 de octubre de 2017 que desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 interpuesta contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición a su vez planteado contra la liquidación NUM001 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que le impuso sanción administrativa por importe de 5.800€, que se anula por no ser conforme a derecho, con imposición de costas procesales a la parte demandada.

Hágase saber a los interesados, mediante entrega de copia de esta resolución debidamente autenticada, que la misma devendrá firme si contra ella no se interpone recurso de casación dentro de los treinta días hábiles siguientes al de la notificación hecha en legal forma, previa constitución, en su caso, del depósito correspondiente. El recurso se interpondrá para ante la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo, salvo que la infracción en que se base se funde en infracción de normas de la comunidad autónoma, en cuyo caso se interpondrá para ante la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León con sede en Burgos, debiéndose, en caso de prepararse tal recurso, cumplirse las prescripciones del artículo 89, punto dos, de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

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