

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo **SECCIÓN CUARTA**

Núm. de Recurso: 0000128/2020
Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Núm. Registro General: 01140/2020
Demandante:

Procurador:
PATRICIA ROSCH IGLESIAS

Letrado:
Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL
Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. ANA MARTÍN VALERO

SENTENCIA N°:

Ilmo. Sr. Presidente:
D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

Ilmos. Sres. Magistrados:
D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA
D^a. CARMEN ALVAREZ THEURER
D^a. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a quince de marzo de dos mil veintitrés.

VISTO por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el recurso contencioso-administrativo **número 128/2020** promovido por _____, representado por la Procuradora D^a Patricia Rosch Iglesias y asistido de la Letrada D^a

contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 12 de noviembre de 2019 por la que desestima la reclamación económico administrativa deducida frente al Acuerdo de 20 de noviembre de 2017 desestimatorio de la resolución de rectificación de autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012, y frente al Acuerdo de 12 de diciembre de 2017 de liquidación del recargo por presentación fuera de plazo de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - La parte actora interpuso ante esta Sala con fecha de 30 de enero de 2020 recurso contencioso administrativo contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión mediante decreto de 31 de enero de 2020 y con reclamación el expediente administrativo.

SEGUNDO.- Una vez recibido el expediente administrativo y en el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda mediante escrito presentado el 17 de agosto de 2020, en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó suplicando: << (...)anule y deje sin efecto, por ser contrario a Derecho, la desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidación relacionada en el encabezamiento de este escrito así como de la liquidación del recargo por presentación extemporánea, atendiendo la solicitud de rectificación de la autoliquidación complementaria presentada el 1 de agosto de 2017 en concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (periodo 2012) y se proceda a la devolución del importe de 676.699,17 euros, junto con los intereses de demora desde entonces devengados hasta que se ordene el pago según lo dispuesto en el artículo 32 de la LGT>>.

TERCERO. - La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 9 de octubre de 2020, en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la desestimación del recurso.

CUARTO. - Fijada la cuantía del procedimiento, se presentó por las partes escrito de conclusiones, tras lo cual quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

QUINTO.- Previa audiencia de las partes se acordó por providencia de fecha 22 de diciembre de 2021 suspender el presente procedimiento hasta que el Tribunal Supremo resuelva en casación los recursos admitidos por Autos de fecha 2 de julio de 2020 (n° 5196/2020; n° 5197/2020; n° 5204/2020) referidos a la regularización de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de la comunicación de información mediante la presentación extemporánea del Modelo 720 y multas pecuniarias por cumplimiento tardío de la obligación, todo ello en relación con lo establecido por la Disposición adicional 18 de la LGT y el art. 39.2 de la LIRPF.

SEXTO. - En fecha 10 de febrero de 2022, la parte recurrente presentó escrito aportando la sentencia dictada por el TJUE en fecha 27 de enero de 2022, asunto C-788/19, del cual se dio traslado a la Abogacía del Estado para que, en el plazo de diez días alegara lo que a su derecho conviniera.

SÉPTIMO. - En el plazo conferido la Abogacía del Estado presentó escrito allanándose parcialmente a la demanda. Acompañaba autorización para el allanamiento de la Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico.

OCTAVO. - Mediante providencia de fecha 26 de abril de 2022 se acordó tener por hechas las manifestaciones del Abogado del Estado respecto al allanamiento parcial, y estar a la suspensión acordada en resolución de fecha 22/12/2021 hasta que por el Tribunal Supremo se resuelva los recursos de casación admitidos por los Autos de fecha 2 de julio de 2020 (n° 5196/2020; n° 5197/2020; n° 5204/2020).

NOVENO.- En fecha 27 de julio de 2022, habiendo tenido conocimiento la Sala de la sentencia dictada por la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso administrativo del Tribunal Supremo, el 20 de junio de 2022, en el recurso de casación número 1124/2020 -admitido a trámite por Auto 5196/2020-, se acordó poner de manifiesto a las partes para que, en el plazo de cinco días, alegara lo que a su derecho conviniera sobre el levantamiento de la suspensión acordada en las presentes actuaciones y su incidencia en las mismas

DÉCIMO. - En el plazo conferido la Abogacía del Estado presentó escrito manifestando que la sentencia del TS no afectaba a su posición de allanamiento parcial, al que se remitía, y solicitando el levantamiento de la suspensión y la terminación del recurso mediante sentencia congruente con lo solicitado en dicho escrito.

La parte recurrente presentó escrito en el que afirmaba que la sentencia del Tribunal Supremo confirmaba la corrección de la argumentación empleada en el escrito de demanda, y solicitaba la estimación del recurso y la anulación de la resolución impugnada.

UNDÉCIMO. - Por providencia de esta Sala se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 8 de marzo de 2023, fecha en que tuvo lugar.

DUODÉCIMO. - La cuantía del recurso se ha fijado en €

Siendo ponente la Ilma. **Sra. D^a Ana I. Martín Valero**, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 12 de noviembre de 2019 por la que desestima la reclamación económico administrativa deducida por D. frente al Acuerdo de 20 de noviembre de 2017 desestimatorio de la resolución de rectificación de autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012, y frente al Acuerdo de 12 de diciembre de 2017 de liquidación del recargo por presentación fuera de plazo de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012.

SEGUNDO. – Según resulta del expediente administrativo, el hoy demandante presentó con fecha 29 de junio de 2017 una autoliquidación complementaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2012, de la que resultó un importe a ingresar de €.

Con fecha 1 de agosto de 2017 solicitó la rectificación de la referida autoliquidación, con devolución de €, alegando que la normativa del art. 39.2 LIRPF, que imputa como ganancias de patrimonio no justificadas el importe de los bienes y derechos situados en el extranjero que no se hubieran declarado en el modelo 720, aunque hubieran sido adquiridos en periodos prescritos, es contraria a la Constitución Española y al Derecho de la Unión Europea, y perjudica sus intereses legítimos..

Dicha solicitud de rectificación se desestimó por la Administración de la AEAT de Montalbán (Madrid) con fecha 20 de noviembre de 2017, mediante Acuerdo en el que consideraba que el órgano gestor no era competente para enjuiciar la adecuación de la normativa reguladora del modelo 720 a la Constitución y al Derecho de la Unión Europea, y por estimar correcta la imputación de la ganancia patrimonial del art. 39.2 LIRPF, al haber sido presentado el modelo 720 fuera de plazo.

Por otro lado, en fecha 12 de diciembre de 2017, se dictó Acuerdo de liquidación del recargo por presentación fuera de plazo de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012, por importe de €.

TERCERO.- En la demanda se muestra la disconformidad con la desestimación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación y solicitud de devolución de ingresos indebidos y con la liquidación del recargo por presentación extemporánea, aduciendo, en síntesis, que las nuevas obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y especialmente de las consecuencias previstas en caso de incumplimiento, pueden vulnerar la Constitución española de 1978, así como resultar incompatible con el Derecho de la Unión Europea y el Convenio Europeo de Derechos Humanos.

En particular, considera que se produce una clara vulneración de:

- . - La libre circulación de capitales consagrada en el artículo 63 del TFUE
- . - La libre circulación de personas prevista en el artículo 21 del TFUE
- . - El derecho de propiedad en los términos previstos en el artículo 33 de la Constitución española
y en el artículo 1 del Protocolo del Convenio Europeo de Derechos Humanos
- . - El principio de seguridad jurídica e irretroactividad de las normas (artículo 9.3 de la CE)
- . - El principio de capacidad económica (artículo 31 de la CE)
- . - La prohibición de sancionar dos veces unos mismos hechos ("non bis in idem")
- . - El derecho a la presunción de inocencia
- . - El principio de proporcionalidad y el derecho de igualdad (artículo 14 de la CE)

CUARTO.- Pues bien, en un momento ulterior, tras la suspensión del procedimiento acordada hasta que por el Tribunal Supremo se resolvieran en casación los recursos admitidos a trámite por Autos 5196/2020, 5197/2020 y 5204/2020, de 2 de julio de 2020 (todos ellos referidos a la regularización de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de la comunicación de información mediante la presentación extemporánea del Modelo 720) el recurrente presentó escrito solicitando la reanudación del procedimiento y su resolución con arreglo a las consideraciones efectuadas por el TJUE en su Sentencia de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19) que concluyó que el Reino de España había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre Espacio Económico Europeo.

El Abogado del Estado presentó escrito manifestando su ALLANAMIENTO PARCIAL a la demanda, en base a las siguientes consideraciones:

- En primer lugar, que el análisis de las pretensiones de la actora en su demanda debe hacerse ahora teniendo en cuenta la correcta valoración del alcance y efectos

de la referida Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y a los efectos del presente caso, del contenido de la Sentencia del TJUE se puede concluir que:

La presunción establecida por el legislador español en relación con la existencia de una ganancia patrimonial no justificada no resulta desproporcionada en relación con los objetivos de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales. En concreto, se afirma que esa presunción no se basa exclusivamente en la posesión de bienes o derechos en el extranjero por el contribuyente, ya que dicha presunción entra en juego debido al incumplimiento o al cumplimiento extemporáneo, por parte de este, de las obligaciones de declaración específicas que le incumben en relación con dichos bienes o derechos. Además, conforme al art. 39.2 ley IRPF, el contribuyente puede destruir esa presunción acreditando que los bienes o derechos de que se trata se adquirieron mediante rentas declaradas, o bien mediante rentas obtenidas en ejercicios impositivos respecto de los que no tenía la condición de contribuyente del impuesto, extremos que si se alegan corresponde a la Administración comprobar. Sin embargo, y en lo que al presente caso afecta, sí se considera contrario a la libre circulación de capitales en cuanto una medida desproporcionada que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tenga como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como «ganancias patrimoniales no justificadas» sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción.

- En segundo término, y tras considerar que en este caso la recurrente no ha justificado que todos los bienes en el extranjero los poseía con anterioridad a 31 de diciembre de 2011, no se puede estimar íntegramente la pretensión que formula en la demanda. Ello no obstante, se considera que también es un hecho relevante el que la parte actora no pudo recibir contestación a la alegación en vía administrativa sobre el origen en ejercicios prescritos de las rentas ocultas con las que adquirió o se generaron los bienes situados en el extranjero aflorados a través de la presentación extemporánea del Modelo 720; de ahí que considere el Abogado del Estado que, en aplicación de la Sentencia del TJUE se debe dar ocasión al reclamante de aportar prueba suficiente que justifique que las rentas con las que adquirió los bienes situados en el extranjero se obtuvieron en ejercicios prescritos, prueba que impediría la aplicación de la presunción aplicada.

De ahí, en fin, que la Abogacía del Estado considere que procede el allanamiento de carácter parcial, para que se anule el acuerdo recurrido por adolecer de defectos materiales, o de fondo, la interpretación que realiza de la normativa aplicable (sic) y, en ejecución de esta resolución, sustituirlo por otro en el que, tras la valoración y comprobación de la prueba aportada por la parte actora, se resuelva sobre la alegación de prescripción formulada por el contribuyente, aplicando los criterios del TJUE, procediendo así a la subsanación de la desproporción de la normativa legal que resultó aplicada en el acuerdo anterior.

QUINTO. - El art. 75 LJCA dispone que los demandados podrán allanarse cumpliendo los requisitos exigidos en el apartado 2 del art. 74 y que, producido el allanamiento, el Juez o Tribunal, sin más trámites, dictará sentencia de conformidad con las pretensiones del demandante, salvo si ello supusiere infracción manifiesta del ordenamiento jurídico, en cuyo caso el órgano jurisdiccional comunicará a las partes los motivos que pudieran oponerse a la estimación de las pretensiones y las oírá por plazo común de diez días, dictando luego la sentencia que estime ajustada a Derecho.

En este caso, se cumplen los requisitos formales exigidos al Abogado del Estado para el allanamiento, puesto que ha acompañado autorización concedida por la Abogacía General del Estado, para allanarse en este concreto recurso contencioso administrativo.

En consecuencia, procede estimar las pretensiones de la parte demandante, anulando la resolución administrativa objeto de impugnación en el presente recurso jurisdiccional, y reconociendo el derecho a la rectificación de la autoliquidación presentada en fecha 29 de junio de 2017 y devolución de las cantidades ingresadas en aplicación del artículo 39.2 LIRPF y los correspondientes intereses de demora.

Y del mismo modo, habiéndose reconocido el derecho de la recurrente a la rectificación de la autoliquidación extemporánea que determinó, a su vez, la liquidación del recargo aquí impugnado, procede anular ésta.

La estimación del recurso no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho (SSTS de 3 de mayo de 2011, R.C. 466/2009, 4723/2009 y 6393/2009). Y sin que, por lo tanto, sea atendible la petición de limitar la anulación a la falta de comprobación de la prescripción invocada por la parte actora por aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de diciembre (en la redacción de la Ley 7/2012), ya que el precepto invocado ha sido derogado y sustituido por el nuevo artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a tenor de lo dispuesto en la Disposición Final Quinta de la Ley 5/2022, de 9 de marzo, en vigor desde el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE de 10 de marzo de 2022).

En este mismo sentido nos hemos pronunciado en SAN, 4ª de fecha 30 de noviembre de 2022 (rec. 941/2019) y SAN, 4ª de 7 de diciembre de 2022 (rec. 935/2019), en un supuesto análogo.

A ello hemos de añadir que, en este caso, no se ha dictado liquidación alguna por la Administración, sino que el acto recurrido es la denegación de la solicitud de rectificación de una autoliquidación, fundamentada aquella en una normativa que ha sido declarada contraria al Derecho de la Unión por la mencionada sentencia del TJUE, entre otros extremos, al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como «ganancias

patrimoniales no justificadas» sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción.

Y frente a la pretensión del recurrente, el Abogado del Estado se allana parcialmente, en el sentido antes recogido, introduciendo una pretensión no suscitada por el recurrente y solicitando la retroacción del expediente administrativo para examinar la prescripción cuando, además, no nos encontramos ante una cuestión de índole formal sino material.

SEXTO. - En lo relativo a las costas procesales, la decisión debe adoptarse partiendo de lo dispuesto en el artículo 139 LJCA, según la interpretación realizada por el Tribunal Supremo en los casos de allanamiento antes de contestar a la demanda, en Sentencias del Pleno de 17 de julio de 2019 (recursos de casación 5145/2017 y 6511/2017), seguida en otras posteriores como la de 30 de noviembre de 2020 (recurso de casación 6979/2019).

Conforme a esta interpretación, rige la regla objetiva del vencimiento que deriva de lo dispuesto en ese artículo, y, por consiguiente, en estos casos resulta procedente la imposición de costas, *salvo criterio subjetivo del juzgador, quien habrá de atender a las circunstancias concurrentes en cada caso y quien, igualmente podrá también acudir al apartado 4 del artículo 139 LJCA y antes en el apartado 3 en moderación del criterio objetivo.*

Pues bien, en el caso de autos la Sala considera que existen circunstancias que determinan la no imposición de costas a la Administración, dado que, como se ha visto, se ha producido el allanamiento de la Administración demandada, antes de contestar a la demanda y como consecuencia de la Sentencia del TJUE de fecha 27 de enero de 2022 (C-788/19).

VISTOS los artículos legales citados por las partes y demás de general y pertinente aplicación;

FALLAMOS

1º) ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo n° 128/2020 promovido por la representación procesal de D. , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 12 de noviembre de 2019 por la que desestima la reclamación económico administrativa deducida frente al Acuerdo de 20 de noviembre de 2017 desestimatorio de la resolución de rectificación de autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012, y frente al Acuerdo de 12 de diciembre de 2017 de liquidación del recargo por presentación fuera de plazo de la autoliquidación del

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012, resolución que se anula.

2º) DECLARAR el derecho del recurrente a la devolución del importe de € ingresados en aplicación del artículo 39.2 LIRPF y los correspondientes intereses de demora.

Sin hacer expresa 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 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 de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. - Fue publicada la anterior sentencia en la forma acostumbrada. Doy fe