

N.Reg.Insp.:22015188500001220201

ACUERDO DE LIQUIDACIÓN

CONCEPTO IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS		109	PERÍODO 2012
OBLIGADOS TRIBUTARIOS	NOMBRE/RAZÓN SOCIAL MOJANA CAMARERO MANUEL	NIF 215972300	
	DOMICILIO CALLE CISNE, NUM 2-1-B GRANADA 18014 GRANADA		
DATOS DEL ACTA	NÚMERO DE REFERENCIA 72544684	MODELO A02	

G4

VISTO el expediente de referencia, en el que constan los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.- Por la Inspección de los Tributos del Estado se han desarrollado actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el obligado tributario **MOJANA CAMARERO MANUEL**, con NIF **215972300**, en adelante "obligado tributario".

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 09/03/2015 mediante comunicación notificada, por agente tributario, al propio obligado tributario.

Las actuaciones del procedimiento se han extendido a los siguientes conceptos, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, periodo 2012.

En cuanto al alcance de las actuaciones relativas a los conceptos tributarios y períodos a los que se refiere este acuerdo de liquidación, éstas han tenido carácter general, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT) y en el artículo 178 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007 (en adelante, RGAT).

A lo largo de las actuaciones inspectoras ha actuado como representante autorizado del obligado tributario, Don **Javier Ullastres Salinas** con número de identificación fiscal **65272230X**, en virtud de autorización otorgada el 31/03/2015.

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han extendido diligencias en las fechas que se indican a continuación: 31/03/2015 y 23/04/2015.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizó con fecha 26/05/2015 Acta de disconformidad, modelo A02 y número de referencia: 72544684, dando lugar a este acuerdo de liquidación.

Segundo.- El sujeto pasivo no presentó declaración-liquidación por el período impositivo objeto de comprobación.

Tercero.- En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los hechos siguientes:

El obligado tributario presentó fuera de plazo el modelo 720 correspondiente a la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero del periodo 2012. En concreto, la fecha de presentación fue el día 28/07/2014.

La primera declaración informativa del modelo 720 correspondiente al ejercicio 2012 se debió presentar del 1 de febrero al 30 de abril de 2013 (Disposición transitoria única de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero).

Cuarto.- De acuerdo con lo dispuesto en el art. 157 LGT y 183 RGAT, mediante diligencia de fecha 23/04/2015 se puso en conocimiento del representante del obligado tributario la apertura del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas.

Quinto.- En el acta y en el preceptivo informe de disconformidad se pone de manifiesto lo siguiente:

*"Procede determinar una ganancia de patrimonio no justificada por importe de **340.255,93 €**, correspondientes al valor de las acciones y participaciones en fondos de inversión certificados por la entidad UBS AG, de Suiza, declaradas en el mencionado modelo 720. El detalle de los mencionados valores, de acuerdo con la documentación aportada y los datos declarados, es el siguiente:*

VALOR	IMPORTE
Fondos 19300 Parts UBS (Lux) Dey Selection SICAV-Global Allocation	213.651,00
Fondos 14800 Parts UBS (Lux) Dey Selection SICAV-Global Allocation	125.705,00
140 Acciones Nobel Biocare Holding SA	899,93
TOTAL VALOR BIENES DECLARADOS	340.255,93

El obligado tributario ha aportado la documentación justificativa de los datos consignados en la mencionada declaración informativa, modelo 720, documentación que ha sido incorporada al expediente electrónico.

Todo ello, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (modificado por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude), que establece lo siguiente:

"2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto".

Este apartado 2 no supone un mecanismo de cierre del sistema para considerar de forma global toda la renta del obligado tributario, sino que se refiere al tratamiento de unos bienes concretos (determinadas cuentas, valores e inmuebles) a los que la Ley da un tratamiento específico. Además, este apartado establece que "en todo caso" esa regularización tendrá la consideración de ganancia de patrimonio no justificada.

Se observa por tanto, que para las ganancias patrimoniales no justificadas derivadas de bienes o derechos situados en el extranjero, la ley no permite, aunque se acredite que los mismos se poseían desde un periodo prescrito, que queden exentas de tributación.

Por tanto, al no haber acreditado el contribuyente que la titularidad de las acciones y participaciones en fondos de inversión mencionados correspondan a rentas declaradas, o bien a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto, debe de regularizarse en el año 2012 la correspondiente ganancia patrimonial no justificada, año no prescrito en la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras.

El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación correspondiente al año 2012 prescribe a los cuatro años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración. El plazo para presentar la declaración del año 2012 finalizó el día 30 de junio de 2013, por lo que la prescripción de dicho periodo se producirá el día 30 de junio de 2017 (artículos 66, 67 y 68 de la Ley General Tributaria).

*Procede imputar dicha ganancia de patrimonio no justificada al periodo 2012, pues el art. 39.2 LIRPF establece que se efectuará al **"periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización"**. Sin embargo, la Disposición adicional segunda de la Ley 7/2012 precisa que la imputación se realizará al periodo impositivo que proceda "en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados". Por ello, la imputación no se puede atribuir a un periodo impositivo anterior a la fecha de entrada en vigor de la Ley 7/2012. Dado que esta Ley entró en vigor en el año 2012, el primer ejercicio al que se puede imputar la renta es al IRPF del ejercicio 2012.*

La presentación extemporánea del modelo 720 no determina la exoneración de lo establecido en el artículo 39.2 LIRPF, cuyo presupuesto de hecho es que "no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información".

La presentación del modelo 720 fuera de plazo supone automática y directamente que se aplique la regla de la ganancia patrimonial no justificada si no se prueba que corresponde a rentas ya declaradas u obtenidas en periodos en los que no era contribuyente del impuesto.

Lo anterior resulta coherente con la naturaleza de ambas obligaciones tributarias. La declaración informativa tiene un puro carácter formal, mientras que el impuesto sobre la renta tiene una naturaleza material y sustantiva. Se trata, pues, de obligaciones diferentes y que determinan conductas infractoras distintas, aunque relacionadas entre sí, dado que la ganancia no justificada o la renta presunta toma como presupuesto de hecho la falta de presentación en plazo de la declaración informativa. Ello supone que la presentación extemporánea de la declaración informativa no evita el incumplimiento de la obligación material.

Por otra parte, la regularización espontánea establecida en los artículos 27 y 179.3 de la LGT tiene por finalidad el permitir la subsanación voluntaria de las obligaciones tributarias incumplidas en plazo, sin perjuicio del deber de ingresar la deuda tributaria correspondiente junto con sus recargos y, en su caso, de las posibles infracciones cometidas por la presentación tardía.

La LGT y el propio Código Penal en el apartado 4 del artículo 305 contemplan, pues, y con carácter general la posibilidad de regularizar de forma voluntaria un previo incumplimiento con exención de

responsabilidad. Por ello, se entiende que una interpretación sistemática y teleológica del conjunto de preceptos de la LGT permite fundamentar la posibilidad de esta regularización voluntaria fuera de plazo, si se subsanan todos los efectos formales y materiales que han supuesto ese incumplimiento.

Por ello, la posible regularización voluntaria de la situación tributaria requeriría no sólo la regularización extemporánea de la declaración informativa, sino también la regularización de las obligaciones materiales que son consecuencia directa del incumplimiento formal.

El apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF (introducido por la Ley 7/2012) se refiere al tratamiento de unos bienes concretos (determinadas cuentas, valores e inmuebles) a los que la Ley da un tratamiento específico señalando que "en todo caso" la regularización tendrá la consideración de ganancia de patrimonio no justificada, por lo que la aplicación de esa regla especial supone que el contribuyente debería haber autoliquidado la mencionada ganancia de patrimonio no justificada correspondiente a la tenencia de las acciones y participaciones en fondos de inversión certificados por la entidad UBS AG, respecto de los que no se cumplió en el plazo establecido al efecto, la obligación de información mediante la presentación del modelo 720.

El contribuyente debería haber regularizado declarando como ganancia patrimonial de otros elementos patrimoniales, integrándola en la base liquidable general del IRPF.

En resumen, la sola presentación voluntaria y extemporánea del modelo 720 no determina que se excluya la aplicación de la ganancia patrimonial no justificada en el IRPF regulada en el artículo 39.2 LIRPF. Pero el contribuyente que no presentó en plazo el modelo 720 puede posteriormente regularizar espontáneamente su situación tributaria si subsana la totalidad de los incumplimientos producidos, es decir, si presenta el modelo 720 omitido y regulariza la ganancia patrimonial no justificada a que se refiere el artículo 39.2 LIRPF y, en su caso, los rendimientos de los bienes o derechos. En este caso no procedería la sanción de la Disposición adicional primera de la Ley 7/2012, y sería de aplicación el régimen de recargos de artículo 27 LGT.

En la diligencia de fecha 23/04/2015 el representante autorizado manifestó que los bienes objeto de comprobación ya existían a fecha 31/12/2007, según la documentación aportada.

Normas aplicadas:

- LEY 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 7 de la Ley General Tributaria regula las fuentes del ordenamiento tributario, señalando que los tributos se regirán por la Constitución, por los tratados o convenios internacionales, por las normas que dicte la Unión Europea, por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria, por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores... Y en el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley.

En el caso que nos ocupa, la Inspección ha aplicado la legislación vigente aplicable al supuesto de hecho que se regulariza, en concreto ha aplicado la Disposición Adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (introducida por el apartado 1.Dieciséptimo de la Ley

7/2012, de 29 de octubre), crea las "obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero", la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (modificada por la Ley 7/2012) y la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720.

En el informe ampliatorio que completa este acta, se exponen con mayor detalle los fundamentos de derecho que motivan esta regularización.

Se comunicó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de audiencia previo a la firma del acta mediante diligencia de 23/04/2015, para que este alegara lo que conviniera a su derecho (artículos 34.1.I) y 156.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 96 del R.G.A.T.). No consta la presentación de alegaciones.

En base a los hechos y circunstancias de cuyo reflejo queda constancia en el expediente, y en opinión del actuario abajo firmante, existen indicios de la comisión de infracciones tributarias tipificadas en el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Resulta aplicable el régimen sancionador específico contemplado en la Disposición adicional primera de la Ley 7/2012.

La presentación extemporánea de la declaración informativa no evita el incumplimiento de la obligación material de pago del impuesto. Por consiguiente, la sola presentación extemporánea del modelo 720 no puede determinar la exclusión de la sanción que gira sobre la obligación tributaria material principal.

La regularización espontánea establecida en los artículos 27 y 179.3 de la LGT tiene por finalidad el permitir la subsanación voluntaria de las obligaciones tributarias incumplidas en plazo, sin perjuicio del deber de ingresar la deuda tributaria correspondiente junto con sus recargos y, en su caso, de las posibles infracciones cometidas por la presentación tardía.

El efecto de la autoliquidación extemporánea voluntaria tanto del modelo 720 como de la de la renta correspondiente (ganancia de patrimonio no justificada y rendimientos) por parte del obligado tributario determina que no se le aplique el régimen sancionador contemplado en la Disposición adicional primera de la Ley 7/2012, sino el régimen de recargos del artículo 27 de la LGT.

En el caso que nos ocupa el obligado tributario no ha presentado la declaración complementaria del IRPF regularizando la correspondiente ganancia patrimonial no justificada derivada de la titularidad de las acciones y participaciones en fondos de inversión certificados por la entidad UBS AG, no resultando aplicable por tanto el régimen de recargos."

Sexto.- La propuesta de liquidación contenida en el acta es la siguiente:

	PERIODO 2012
G. Y P. PATRIM NO TRANS ELEM PATRIM	
Otras ganancias	340.255,93
INTEG. Y COMP. G Y P PATRIM IMPUT EJER	
EN LA BI GENERAL	

Suma de G. patrimoniales	340.255,93
BASE IMP GENERAL Y DEL AHORRO	
Saldo neto positivo G y P patrim imput ejer	340.255,93
Base imponible general	340.255,93
Base liquidable general	340.255,93
Base liquid general sometida a gravamen	340.255,93
Mínimo personal y familiar	6.069,00
Importe parte de la BLG	6.069,00
CÁLCULO IMPTO Y RDO LIQUIDACIÓN	
Aplicación escala a BLG som. grav (p. estatal)	73.568,46
Aplicación escala a BLG som. grav (p. autonómica)	79.723,57
Aplicación escala complementaria a BLG (p. estatal)	16.782,42
Aplicación escala a mín per y fam (p. estatal)	728,28
Aplicación escala complementaria mín per y fam BLG (p. estatal)	45,52
Cuota derivada escala grav. gral. (p. estatal)	72.840,18
Cuota derivada escala grav. complementaria (p. estatal)	16.736,90
Cuota corresp a BL general (p. estatal)	89.577,08
Cuota corresp a BL general (p. autonómica)	79.723,57
Tipo medio grav (p. estat)	26,32
Tipo medio grav (p. auto)	23,43
Cuota íntegra (p. estatal)	89.577,08
Cuota íntegra (p. autóm)	79.723,57
Cuota líquida estatal	89.577,08
Cuota líq. increm (p. est)	89.577,08
Cuota líquida autonómica	79.723,57
Cuota líq. increm (p. auto)	79.723,57
Cuota líq. incremen. total	169.300,65
Cuota resultante autoliq	169.300,65
Cuota diferencial	169.300,65
Resultado declaración	169.300,65

Rtdo ingresar o devolver	169.300,65
CUOTA DEL ACTA	169.300,65

Séptimo.- El obligado tributario expresó su disconformidad con el contenido del acta, y mediante escrito de fecha 11/06/2015, presentó las alegaciones que se señalan a continuación:

"En relación a las Actas arriba referenciadas que fueron comunicadas a D. [REDACTED], el día 26 de mayo de 2015

Expone:

El contribuyente efectivamente presentó fuera de plazo la declaración 720 correspondiente al ejercicio 2012. Los bienes declarados y comprobados en esta declaración ascendieron a 340.255,93 €. Y procedió a declarar las rentas generadas por este patrimonio, que dada la ausencia de otros ingresos del contribuyente, no llegan a los mínimos que obligan a presentar declaración de renta, sin embargo realizó una comunicación a la Administración declarando la existencia y cuantía de estas rentas. Véase documento adjunto.

Consecuencia de ello la Administración aplica el artículo 39,2 de la LIRPF, resultando una propuesta de liquidación de 189.300,65 €, más unos intereses de demora de 16.016,88 y una sanción de 253.950,98 €. En total la consecuencias económicas de la declaración fuera de plazo de esta declaración informativa asciende a 459.268,51 €.

Sin embargo la norma que aplica la Administración, que entró en vigor el 30 de octubre de 2012, es aplicada a bienes que el contribuyente ha probado que ya poseía en un ejercicio que había ganado la prescripción, y a pesar de ello la Administración aplica retroactivamente los efectos de esta norma a un ejercicio prescrito cuando entró en vigor.

Adicionalmente el contribuyente presentó escrito al día siguiente de haber presentado la declaración 720 fuera de plazo, declarando a la Administración las rentas obtenidas mediante este patrimonio, cuantificándose los intereses y dividendos cobrados, y adjuntando la documentación bancaria justificativa de los mismos (Véase documento adjunto 1). Sin embargo al no llegar estos importes a ninguno de los importes que configuran la obligación de presentar declaración por IRPF, no presentó declaración de la renta, a excepción del año 2013, en que por el importe de las ganancias patrimoniales debidas la venta de fondos de inversión, el contribuyente presentó la correspondiente declaración por IRPF.

PRESENTA LAS SIGUIENTES ALEGACIONES

1.- No existe otro método de regularización.

La Administración en el acta dice que, "la LGT y el propio Código Penal, contemplan, pues, y con carácter general la posibilidad de regularizar de forma voluntaria un previo incumplimiento con exención de responsabilidad."

Sin embargo ni la normativa que regula los efectos de la no presentación en plazo - que por cierto trata por igual dos conductas opuestas, la presentación fuera de plazo y la no presentación - no establece manera alguna de efectuar la regularización. De igual forma ni el programa PADRE ni su extensísimo manual de instrucciones ni el propio Manual de IRPF de la AEAT, mencionan forma alguna para regularizar los efectos de la presentación fuera de plazo del modelo 720. Es de resaltar que la Administración en la elaboración del Programa PADRE y sus instrucciones y Manual, entra con altísimo nivel de detalle a todas las situaciones que se pueden presentar, sin embargo ni en los manuales de IRPF 2013 ni 2014, menciona que el contribuyente pueda regularizar en caso alguno de la forma que la Administración pretende, ni siquiera en el apartado "novedades" aparece mención alguna.

Es más la propia configuración del Programa PADRE para presentación del IRPF no permite que el propio contribuyente regularice declarando algo como ganancias patrimoniales no justificadas en su autoliquidación.

Sino al contrario, es una prerrogativa de la Administración que puede utilizar en las Liquidaciones por ella practicadas.

Sin embargo estos textos de la AEAT si mencionan la posibilidad de regularizar rentas de ejercicios prescritos declarando las rentas generadas en ejercicios no prescritos mediante complementarias. Siendo esta la forma en que ha procedido el contribuyente.

2.- La actuación de la Administración genera una doble tributación.

El contribuyente en 2013 vendió los fondos de inversión y las acciones que tenía en el extranjero, declarando en IRPF 2013 unas las ganancias patrimoniales por importe de 50.564 € acumuladas desde la adquisición de los fondos y acciones, consecuencia de lo cual ingresó una cuota por IRPF de 2013 de 13.775,04 €.

Entendemos que las ganancias patrimoniales declaradas por el contribuyente constituyen rentas declaradas, dado que estas se originan en el momento de la transmisión en 2013.

Sin embargo la consideración de estas mismas rentas como ganancias patrimoniales no justificadas origina una situación de doble tributación de las mismas rentas.

Por lo tanto opinamos que la Administración no debería considerar este importe como ganancia patrimonial no justificada dado que corresponden con rentas declaradas y que han tributado.

3.- Duplicidad entre recargos por extemporaneidad y sanción.

Entendemos que existe duplicidad entre los recargos de extemporaneidad del art. 27 LGT y la Sanción que la Administración aplica.

4.- Identidad de régimen sancionador a dos situaciones ilícitas diametralmente opuestas

La forma en que la Administración aplica el mencionado artículo 39,2 conduce que dos conductas ilícitas, diametralmente opuestas sean tratadas por igual:

1. El caso de un defraudador que oculta su patrimonio en el extranjero, que no lo declara y que es descubierto por la Administración.

2. El caso, como el que nos concierne, de un contribuyente que declara e identifica ante la Administración los bienes que tiene en el extranjero, su situación, su valoración, identificación, al igual que las rentas que estos bienes han generado.

En otras palabras, no tiene ninguna ventaja para el contribuyente revelar a la administración su patrimonio en el extranjero, puesto que la Administración despliega idénticos efectos que a un defraudador que hubiera ocultado su patrimonio en el extranjero, y sin embargo este último al menos tiene la posibilidad de no ser descubierto.

SOLICITA

I. Que, esta Administración tenga por presentadas en tiempo y forma estas alegaciones.

II. Que, como consecuencia de la citada aceptación, esta Administración modifique las mencionadas actas."

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Competencia para resolver.

De acuerdo con lo dispuesto en el art, 141.g) LGT, la inspección tributaria consiste en el ejercicio, entre otras, de las funciones dirigidas a la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.

De acuerdo con lo establecido en el apartado cinco.2 de la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la AEAT, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, corresponde a los Inspectores Jefes dictar las liquidaciones por las que se regularice la situación tributaria del obligado, así como los demás acuerdos que pongan término al procedimiento de inspección.

Tienen la consideración de Inspector Jefe: el Jefe de la Dependencia Regional de Inspección, los Inspectores Regionales Adjuntos, los Inspectores Coordinadores y el Jefe de la Oficina Técnica, en cuanto a dicha Dependencia (apartado cinco.1 Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992).

Segundo.- Cómputo del plazo de duración de las actuaciones.

Tal y como se expone en el antecedente de hecho primero, las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 09/03/2015.

A efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se han producido períodos de interrupción justificada ni dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, a los que se refiere el artículo 104.2 de la precitada Ley y los artículos 102, 103 y 104 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGAT).

No ha concluido, por tanto, a día de hoy, el plazo máximo de 12 meses para finalizar las actuaciones inspectoras, establecido en el artículo 150.1, de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Tercero.- Cuestiones que plantea el expediente. Del examen del expediente se desprende que las cuestiones planteadas y que deben ser resueltas son las siguientes:

- A) Procedencia o no de la aplicación por parte del actuario del artículo 39.2 de la Ley 35/2006, del IRPF, en su redacción dada por la Ley 7/2012, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, y, por consiguiente, procedencia o no de la consideración como ganancia patrimonial no justificada del importe correspondiente al valor de las acciones y participaciones en fondos de inversión certificados por la entidad UBS AG, de Suiza a 31/12/2012.
- B) Alegación del obligado tributario de que no existía otro método de regularización.
- C) Alegación del obligado tributario de que la actuación de la Administración genera una doble tributación.
- D) Las alegaciones números 3 y 4, relativas a una posible duplicidad entre recargos por extemporaneidad y sanción, y a la identidad del régimen sancionador aplicable a dos situaciones ilícitas diametralmente opuestas, serán objeto de adecuado tratamiento en el expediente sancionador vinculado al Acta de Disconformidad que da origen al presente acuerdo.

Cuarto.- Ganancia patrimonial no justificada derivada de la aplicación del art. 39.2 de la Ley 35/2006, del IRPF.

Tal y como señala el actuario en el Acta, el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (modificado por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude), que establece lo siguiente:

*"2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos **respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.***

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto".

De acuerdo con esta norma, el presupuesto para su aplicación consiste en la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos en el extranjero respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Es evidente que esta circunstancia concurre en el presente expediente, en el que consta acreditado que el obligado tributario presentó fuera de plazo el modelo 720 correspondiente a la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero del periodo 2012. En concreto, la fecha de presentación fue el día 28/07/2014, cuando el plazo había finalizado el 30/04/2013 (Disposición transitoria única de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero).

En dicho modelo declaró ser titular a 31/12/2012 de las participaciones en unos fondos de inversión y unas acciones depositadas en Suiza por valor de 340.255,93 euros.

En el párrafo segundo del mencionado artículo 39.2, se establece una excepción a su aplicación: no se aplicará la consecuencia de considerar estas cantidades ganancias no justificadas de patrimonio cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde, o bien con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto.

Pues bien, tal y como señala el actuario, ni una circunstancia ni la otra han sido acreditadas por el contribuyente a lo largo del procedimiento inspector, por lo que la consideración de los 340.255,93 euros como ganancia patrimonial no justificada a integrar en la base liquidable general que el actuario ha efectuado en su propuesta es conforme a derecho.

Alega también el obligado tributario, en su "EXPONE" del escrito de alegaciones, que la Inspección está aplicando una norma en relación con "*bienes que el contribuyente ha probado que ya poseía en un ejercicio que había ganado la prescripción, y a pesar de ello la Administración aplica retroactivamente los efectos de esta norma a un ejercicio prescrito cuando entró en vigor.*"

No obstante, como bien argumentaba el actuario en el Acta, el artículo 39 tiene dos apartados claramente diferenciados:

- *"Apartado 1.: Ganancias patrimoniales no justificadas que no serán objeto de tributación si el contribuyente prueba que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.*
- *Apartado 2.: Ganancias patrimoniales no justificadas derivadas de bienes o derechos situados en el extranjero que no serán objeto de tributación si el contribuyente prueba que corresponden a rentas declaradas o rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto.*

Este apartado 2 no supone un mecanismo de cierre del sistema para considerar de forma global toda la renta del obligado tributario, sino que se refiere al tratamiento de unos bienes concretos (determinadas cuentas, valores e inmuebles) a los que la Ley da un tratamiento específico. Además, este apartado establece que "en todo caso" esa regularización tendrá la consideración de ganancia de patrimonio no justificada."

Es decir, para estos bienes y derechos concretos situados en el extranjero, que no han sido declarados en plazo en el modelo 720, ha sido expresa voluntad del legislador que no quede sin tributar la ganancia patrimonial no justificada, aun cuando el contribuyente pueda acreditar la titularidad de los mismos desde una fecha anterior a la de los periodos en que no hubiera prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

Ante esta regulación específica decae la aplicación de la regulación general correspondiente al resto de ganancias patrimoniales no justificadas recogida en el apartado 1 del mencionado artículo 39.

Por todo ello, para regularizar la situación tributaria del obligado tributario no bastaba con presentar el modelo informativo 720 fuera de plazo, sino que era exigible la presentación de una autoliquidación respecto del IRPF 2012, incluyendo la ganancia patrimonial no justificada que se deriva de la aplicación del mencionado artículo 39, en redacción dada al mismo por la Ley 7/2012.

Quinto.- Primera alegación.

Alega el obligado tributario que *"ni la normativa que regula los efectos de la no presentación en plazo ni el programa PADRE, ni su manual de instrucciones, ni el propio manual de IRPF mencionan forma alguna para regularizar los efectos de la presentación fuera de plazo del modelo 720"*.

Es cierto que no se contemplaba una forma específica de regularizar la situación tributaria por esta circunstancia concreta: como hasta ahora un contribuyente no podía declarar una ganancia patrimonial no justificada, no existía ninguna casilla de la declaración del impuesto que incluyera este concepto. Por ello, para su regularización resultaba necesario acudir a la fórmula general: la presentación de una autoliquidación, complementaria en el caso de que se hubiera presentado ya una anterior, o una primera autoliquidación por el período 2012 como en el presente caso en que no se había presentado previamente autoliquidación alguna por dicho concepto y periodo, declarando el valor de estos bienes como una ganancia patrimonial de otros elementos patrimoniales, a integrar en la base liquidable general del IRPF.

El propio obligado tributario al final de esta alegación señala que *"estos textos de la AEAT si mencionan la posibilidad de regularizar rentas de ejercicios prescritos declarando las rentas*

generadas en ejercicios no prescritos mediante complementarias. Siendo esta la forma en que ha procedido el contribuyente."

Es decir, el contribuyente conocía el modo de regularizar voluntariamente mediante complementarias, por lo que debía conocer que el modo de regularizar su situación tributaria debía ser, en este caso, presentar una autoliquidación por el IRPF 2012, ya que no había presentado declaración alguna. En cuanto a la consideración por parte del contribuyente de que ya había prescrito el derecho de la Administración tributaria, nos remitimos a lo expuesto en el fundamento de Derecho anterior, en cuanto a la aplicación del artículo 39.2 de la Ley 35/2006, del IRPF, que determina que los valores de estos bienes y derechos situados en el extranjero se han de considerar ganancias patrimoniales no justificadas aun cuando el contribuyente pueda acreditar la titularidad de los mismos desde una fecha anterior a la de los periodos en que no hubiera prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

Sexto.- Segunda alegación.

Alega el obligado tributario que la actuación de la Administración genera una doble tributación, puesto que el contribuyente vendió los fondos de inversión y las acciones que tenía en el extranjero, declarando en IRPF 2013 unas ganancias patrimoniales por importe de 50.564 euros, acumuladas desde la adquisición de fondos y acciones, consecuencia de lo cual ingresó una cuota de 13.775,04 euros.

La presente comprobación, tal y como se recoge en la Orden de Carga en Plan de Inspección de fecha 3 de marzo de 2015, tiene por objeto la comprobación de la correcta tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, período 2012, y de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, período 2012. Tal y como se ha argumentado en los fundamentos de derecho anteriores, esta Jefatura considera la propuesta de liquidación contenida en el Acta conforme a derecho. Si considera el obligado tributario que por la autoliquidación que presentó relativa al IRPF 2013 se ha podido producir una doble tributación como consecuencia de haber declarado las ganancias y/o pérdidas patrimoniales por la transmisión de las acciones y participaciones en fondos de inversión, podrá instar la rectificación de la misma, de acuerdo con el procedimiento reglamentariamente establecido. A estos efectos, el artículo 120.3 de la LGT establece:

"3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente."

Séptimo.- Intereses de demora.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 26 de la LGT y en el artículo 191 RGAT, procede la liquidación de intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación hasta el día del presente acuerdo.

Tipos de interés de demora vigentes a lo largo del período de devengo según Leyes de Presupuestos Generales del Estado, aplicados al importe total que devenga interés.

- A partir de 01/01/2012, el 5 % anual.
- 01/01/2015, el 4,375 % anual.

El interés de demora se calcula sobre el importe no ingresado en el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración, o bien sobre el importe no ingresado en el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente (artículo 26.2 y artículo 26.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

Las bases de cálculo sobre las que se aplican los tipos de interés de demora, así como las fechas de comienzo y finalización de los períodos de devengo son los siguientes (artículo 191 del R.G.A.T.).

PERIODO	IMPORTE	DESDE	HASTA	DIAS	INTERESES
2012	169.300,65	02/07/2013	09/11/2015	861	19.060,81

Octavo.- Carácter de la liquidación.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el artículo 190.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la presente liquidación tiene la consideración de definitiva dado el carácter de general de las actuaciones, independientemente de no haber incluido en la presente liquidación otras rentas que, de no ser por la aplicación del artículo 39.2 de la Ley 35/2006, del IRPF, no hubieran determinado la obligación de declarar por parte del contribuyente.

Por todo lo expuesto, SE ACUERDA practicar la siguiente liquidación, confirmando la propuesta contenida en el acta:

	PERIODO 2012
G. Y P. PATRIM NO TRANS ELEM PATRIM	
Otras ganancias	340.255,93
INTEG. Y COMP. G Y P PATRIM IMPUT EJER	
EN LA BI GENERAL	
Suma de G. patrimoniales	340.255,93
BASE IMP GENERAL Y DEL AHORRO	
Saldo neto positivo G y P patrim imput ejer	340.255,93
Base imponible general	340.255,93
Base liquidable general	340.255,93
Base liquid general sometida a gravamen	340.255,93

Mínimo personal y familiar	6.069,00
Importe parte de la BLG	6.069,00
CÁLCULO IMPTO Y RDO LIQUIDACIÓN	
Aplicación escala a BLG som. grav (p. estatal)	73.568,46
Aplicación escala a BLG som. grav (p. autonómica)	79.723,57
Aplicación escala complementaria a BLG (p. estatal)	16.782,42
Aplicación escala a mín per y fam (p. estatal)	728,28
Aplicación escala complementaria mín per y fam BLG (p. estatal)	45,52
Cuota derivada escala grav. gral. (p. estatal)	72.840,18
Cuota derivada escala grav. complementaria (p. estatal)	16.736,90
Cuota corresp a BL general (p. estatal)	89.577,08
Cuota corresp a BL general (p. autonómica)	79.723,57
Tipo medio grav (p. estat)	26,32
Tipo medio grav (p. auto)	23,43
Cuota íntegra (p. estatal)	89.577,08
Cuota íntegra (p. autóm)	79.723,57
Cuota líquida estatal	89.577,08
Cuota líq. increm (p. est)	89.577,08
Cuota líquida autonómica	79.723,57
Cuota líq. increm (p. auto)	79.723,57
Cuota líq. incremen. total	169.300,65
Cuota resultante autoliq	169.300,65
Cuota diferencial	169.300,65
Resultado declaración	169.300,65
Rtdo ingresar o devolver	169.300,65
CUOTA	169.300,65

Cuota	169.300,65
Recargos	0,00
Intereses de Demora	19.060,81
Deuda a ingresar / a devolver	188.361,46

N.I.F. : **23597330C**
 Nº de Referencia : **0272544684**

**Ejemplar para
 EL INTERESADO**

Nº de Remesa: 00053140010



Nº Certificado: 1519345100322

Agencia Tributaria		DOCUMENTO DE PAGO Periodo voluntario de pago		Modelo 002
Organo liquidador INSP. REGIONAL - SEDE GRANADA		Clave de liquidación A1885015026000711	Vto. 1	Número de Justificante 181502070774P
		Número de referencia 0272544684		
Titular de la deuda				
N.I.F. 23597330C	Apellidos y Nombre o Razón Social AGUIRRE GARCIA MANUEL			
Concepto I.R.P.F. ACTAS DE INSPECCION 2012 ACTAS DE INSPECCION			Fecha de emisión 10-11-2015	
Importes:		 9051200200000018836146181502070774P23597330C		
Cuota: 169.300,65				
Intereses de demora: 19.060,81				
Ingreso a cuenta: 0,00				
Total a ingresar: 188.361,46 €				

PLAZOS DE PAGO

Deberá realizar el pago de la deuda en los siguientes plazos :

- Si ha recibido este documento en la primera quincena del mes, el plazo de pago finaliza el día 20 del mes posterior.
- Si ha recibido este documento entre el 16 y el último día del mes, el plazo de pago finaliza el día 5 del segundo mes posterior.

Si el último día de pago fuese sábado, domingo o festivo, se extenderá el plazo de pago al día hábil inmediato siguiente.

LUGAR DE PAGO

El pago podrá hacerse en las entidades colaboradoras (Bancos, Cajas de Ahorros y Cooperativas de Crédito) en las que no es preciso tener cuenta abierta. También puede realizar el pago mediante adeudo en su cuenta corriente, a través de Internet en la dirección www.agenciatributaria.es, en la opción: Sede Electrónica.Trámites Destacados. Pagar Impuestos. Para realizar el pago a través de Internet es necesario disponer de un sistema de firma electrónica de los admitidos por la Agencia Tributaria.

ABONO a Tesoro Público, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la A.E.A.T. de Liquidaciones practicadas por la Administración y otros ingresos no tributarios, la cantidad que se indica en esta **Carta de Pago**, entregada por el deudor citado, para el pago de la liquidación que consta.

Justificante del Ingreso (Validación mecánica o sello y fecha)

N.I.F. : 
Nº de Referencia : 0272544684

Ejemplar para
ENTIDAD COLABORADORA

Nº de Remesa: 00053140010



Nº Certificado: 1519345100322

Agencia Tributaria		DOCUMENTO DE PAGO Periodo voluntario de pago		Modelo 002
Organo liquidador INSP. REGIONAL - SEDE GRANADA		Clave de liquidación A1885015026000711	Vto. 1	Número de Justificante 181502070774P
Número de referencia 0272544684				
Titular de la deuda				
N.I.F. 	Apellidos y Nombre o Razón Social 			
Concepto I.R.P.F. ACTAS DE INSPECCION 2012 ACTAS DE INSPECCION				Fecha de emisión 10-11-2015
Importes: Cuota: 169.300,65 Intereses de demora: 19.060,81 Ingreso a cuenta: 0,00		 9051200200000018836146181502070774P23597330C		
Total a ingresar: 188.361,46 €				

PLAZOS DE PAGO

Deberá realizar el pago de la deuda en los siguientes plazos :

- Si ha recibido este documento en la primera quincena del mes, el plazo de pago finaliza el día 20 del mes posterior.
- Si ha recibido este documento entre el 16 y el último día del mes, el plazo de pago finaliza el día 5 del segundo mes posterior.

Si el último día de pago fuese sábado, domingo o festivo, se extenderá el plazo de pago al día hábil inmediato siguiente.

LUGAR DE PAGO

El pago podrá hacerse en las entidades colaboradoras (Bancos, Cajas de Ahorros y Cooperativas de Crédito) en las que no es preciso tener cuenta abierta. También puede realizar el pago mediante adeudo en su cuenta corriente, a través de Internet en la dirección www.agenciatributaria.es, en la opción: Sede Electrónica.Trámites Destacados. Pagar Impuestos. Para realizar el pago a través de Internet es necesario disponer de un sistema de firma electrónica de los admitidos por la Agencia Tributaria.

ABONO a Tesoro Público, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la A.E.A.T. de Liquidaciones practicadas por la Administración y otros ingresos no tributarios, la cantidad que se indica en esta **Carta de Pago**, entregada por el deudor citado, para el pago de la liquidación que consta.

Justificante del Ingreso (Validación mecánica o sello y fecha)

ACUSE DE RECIBO



90015DIGI201511101048281760001110

Nº Certificado: 1519345100322

Concepto: ACUERDO LIQUIDACIÓN (A02 72544684)

Referencia: A0272544684TINGA000101

Fecha de Emisión: 10/11/2015

Destinatario: **AGENCIA TRIBUTARIA**

Domicilio: **18014 GRANADA GRANADA**

Notificación firmada electrónicamente (R.D. 1671/2009 Art. 21.c)
mediante **Código Seguro de Verificación:37DNGKT38JDXP922**

1er Intento de entrega					2º Intento de entrega				
Notificador y Firma					Notificador y Firma				
Entregado	☐	Desconocido	☐		Entregado	☐	Desconocido	☐	
Dirección incorrecta	☐	Fallecido	☐		Dirección incorrecta	☐	Fallecido	☐	
Ausente	☐	Rehusado	☐		Ausente	☐	Rehusado	☐	
Fecha			Hora		Fecha			Hora	
Día	Mes	Año	Hora	Minuto	Día	Mes	Año	Hora	Minuto
0 ☐	0 ☐	ENE ☐	2012 ☐	0 ☐ 0 ☐	0 ☐	0 ☐	ENE ☐	2012 ☐	0 ☐ 0 ☐
1 ☐	1 ☐	FEB ☐	2013 ☐	1 ☐ 1 ☐	1 ☐	1 ☐	FEB ☐	2013 ☐	1 ☐ 1 ☐
2 ☐	2 ☐	MAR ☐	2014 ☐	2 ☐ 2 ☐	2 ☐	2 ☐	MAR ☐	2014 ☐	2 ☐ 2 ☐
3 ☐	3 ☐	ABR ☐	2015 ☐	3 ☐ 3 ☐	3 ☐	3 ☐	ABR ☐	2015 ☐	3 ☐ 3 ☐
4 ☐	MAY ☐	2016 ☐	4 ☐	4 ☐ 4 ☐	4 ☐	MAY ☐	2016 ☐	4 ☐	4 ☐ 4 ☐
5 ☐	JUN ☐	2017 ☐	5 ☐	5 ☐ 5 ☐	5 ☐	JUN ☐	2017 ☐	5 ☐	5 ☐ 5 ☐
6 ☐	JUL ☐	2018 ☐	6 ☐	6 ☐ 6 ☐	6 ☐	JUL ☐	2018 ☐	6 ☐	6 ☐ 6 ☐
7 ☐	AGO ☐	2019 ☐	7 ☐	7 ☐ 7 ☐	7 ☐	AGO ☐	2019 ☐	7 ☐	7 ☐ 7 ☐
8 ☐	SEP ☐	2020 ☐	8 ☐	8 ☐ 8 ☐	8 ☐	SEP ☐	2020 ☐	8 ☐	8 ☐ 8 ☐
9 ☐	OCT ☐	2021 ☐	9 ☐	9 ☐ 9 ☐	9 ☐	OCT ☐	2021 ☐	9 ☐	9 ☐ 9 ☐
	NOV ☐	2022 ☐				NOV ☐	2022 ☐		
	DIC ☐	2023 ☐				DIC ☐	2023 ☐		

Envío Recibido / Rehusado por D. / Dña.:

Con NIF:

En calidad de: Destinatario legal ☐ Empleado ☐ Familiar ☐ Representante legal ☐
Portero ☐ Mandatario ☐ Otros ☐
Modo de notificación: En mano ☐ Agente tributario ☐ Otros ☐

Domicilio de entrega:

Observaciones:

Firma del empleado:

Firma de la persona receptora:

INSTRUCCIONES: Por favor, utilice preferentemente tinta negra. Rellene las casillas de marcas con una X. Escriba las letras del NIF en mayúsculas. Evite que firmas, sellos u otros, invadan las áreas de marcas. Complete todos los campos obligatorios. En caso de error en las marcas, imprima otro AR.

Nº de Remesa: 00053140010



9028010852 Nº Certificado: 1519345100331

~~MOLINA CAMARERO JUAN~~

~~GRANADA 18014~~

18014 GRANADA

GRANADA

ACUERDO DE RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

CONCEPTO IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS		109	PERIODO 2012
SUJETO INFRACITOR	NOMBRE/RAZON SOCIAL MOLINA GARRA MANDIE		NIF 235875200
	DOMICILIO CALLE CISNE, NUM 4 - 4º GRANADA 18014 GRANADA		
DATOS DE LA SANCION	NUMERO DE REFERENCIA 77556246	MODELO A51	NUMERO DE REFERENCIA DEL ACTA 72544684

VISTO el expediente de referencia, en el que constan los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.- En fecha 09/03/2015 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, periodo 2012.

El 26/05/2015 se formalizó acta de disconformidad por el concepto y período señalados, iniciándose en esa misma fecha el presente expediente sancionador, mediante la notificación del acuerdo del Equipo nº 63 de la Dependencia Regional de Inspección de Andalucía, Ceuta y Melilla, Sede Granada, al propio obligado tributario.

El Equipo nº 63 había sido autorizado el 29/04/2015 por el Inspector-Jefe de la Dependencia Regional de Inspección de Andalucía, Ceuta y Melilla, Sede Granada para acordar el inicio del presente expediente sancionador, encomendándose al mismo la tramitación e instrucción de la propuesta de resolución, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 25.1 y 3 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RGRST) aprobado por RD 2063/2004, de 15 de octubre.

Con fecha 09/11/2015 se ha dictado acuerdo de liquidación en el que se han considerado suficientemente acreditados los hechos en que se basaba la propuesta de liquidación y ajustada ésta a Derecho.

Segundo.- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 210.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en el momento de dictarse el acuerdo de inicio del expediente sancionador se incorporaron formalmente al mismo los datos, pruebas o circunstancias obrantes u obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación.

Al obrar en poder del órgano competente todos los elementos que permiten formular la propuesta de resolución, resultó de aplicación la tramitación abreviada conforme a lo establecido en el artículo 210.5 LGT, incorporándose al acuerdo de inicio la propuesta de resolución.

Tal como se señala en dicho acuerdo de inicio, los hechos que han determinado la incoación del presente expediente sancionador son los siguientes:

El obligado tributario presentó fuera de plazo el modelo 720 correspondiente a la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero del periodo 2012. En concreto, la fecha de presentación, fue el día 28/07/2014.

La primera declaración informativa del modelo 720 correspondiente al ejercicio 2012, se debió presentar del 1 de febrero al 30 de abril de 2013 (Disposición transitoria única de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero).

Procede determinar una ganancia de patrimonio no justificada por importe de **340.255,93 €**, correspondiente al valor de las acciones y participaciones en fondos de inversión certificados por la entidad UBS AG, de Suiza, declaradas en el mencionado modelo 720. El detalle de los mencionados valores, de acuerdo con la documentación aportada y los datos declarados, es el siguiente:

VALOR	IMPORTE
Fondos 19300 Parts UBS (Lux) Dey Selection SICAV-Global Allcation	213.651,00
Fondos 14800 Parts UBS (Lux) Dey Selection SICAV-Global Allcation	125.705,00
140 Acciones Nobel Biocare Holding SA	899,93
TOTAL VALOR BIENES DECLARADOS	340.255,93

El obligado tributario ha aportado la documentación justificativa de los datos consignados en la mencionada declaración informativa, modelo 720, documentación que ha sido incorporada al expediente electrónico.

Todo ello, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (modificado por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude), que establece lo siguiente:

*"2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos **respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.***

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto".

Este apartado 2 no supone un mecanismo de cierre del sistema para considerar de forma global toda la renta del obligado tributario, sino que se refiere al tratamiento de unos bienes concretos (determinadas cuentas, valores e inmuebles) a los que la Ley da un tratamiento específico. Además, este apartado establece que "en todo caso" esa regularización tendrá la consideración de ganancia de patrimonio no justificada.

Se observa por tanto, que para las ganancias patrimoniales no justificadas derivadas de bienes o derechos situados en el extranjero, la ley no permite aunque se acredite que los mismos se poseían desde un periodo prescrito, que queden exentas de tributación.

Por tanto, al no haber acreditado el contribuyente que la titularidad de las acciones y participaciones en fondos de inversión mencionados correspondan a rentas declaradas, o bien a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto, debe de regularizarse en el año 2012 la correspondiente ganancia patrimonial no justificada, año no prescrito en la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras.

El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación correspondiente al año 2012 prescribe a los cuatro años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice

el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración. El plazo para presentar la declaración del año 2012 finalizó el día 30 de junio de 2013, por lo que la prescripción de dicho periodo se producirá el día 30 de junio de 2017 (artículos 66, 67 y 68 de la Ley General Tributaria).

Procede imputar dicha ganancia de patrimonio no justificada al periodo 2012, pues el art. 39.2 LIRPF establece que se efectuará al **"periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización"**. Sin embargo, la Disposición adicional segunda de la Ley 7/2012 precisa que la imputación se realizará al periodo impositivo que proceda *"en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados"*. Por ello, la imputación no se puede atribuir a un periodo impositivo anterior a la fecha de entrada en vigor de la Ley 7/2012. Dado que esta Ley entró en vigor en el año 2012, el primer ejercicio al que se puede imputar la renta es al IRPF del ejercicio 2012.

La presentación extemporánea del modelo 720 no determina la exoneración de lo establecido en el artículo 39.2 LIRPF, cuyo presupuesto de hecho es que *"no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información"*.

La presentación del modelo 720 fuera de plazo supone automática y directamente que se aplique la regla de la ganancia patrimonial no justificada si no se prueba que corresponde a rentas ya declaradas u obtenidas en periodos en los que no era contribuyente del impuesto.

Lo anterior resulta coherente con la naturaleza de ambas obligaciones tributarias. La declaración informativa tiene un puro carácter formal, mientras que el impuesto sobre la renta tiene una naturaleza material y sustantiva. Se trata, pues, de obligaciones diferentes y que determinan conductas infractoras distintas, aunque relacionadas entre sí, dado que la ganancia no justificada o la renta presunta toma como presupuesto de hecho la falta de presentación en plazo de la declaración informativa. Ello supone que la presentación extemporánea de la declaración informativa no evita el incumplimiento de la obligación material.

Por otra parte, la regularización espontánea establecida en los artículos 27 y 179.3 de la LGT tiene por finalidad el permitir la subsanación voluntaria de las obligaciones tributarias incumplidas en plazo, sin perjuicio del deber de ingresar la deuda tributaria correspondiente junto con sus recargos y, en su caso, de las posibles infracciones cometidas por la presentación tardía.

La LGT y el propio Código Penal en el apartado 4 del artículo 305 contemplan, pues, y con carácter general la posibilidad de regularizar de forma voluntaria un previo incumplimiento con exención de responsabilidad. Por ello, se entiende que una interpretación sistemática y teleológica del conjunto de preceptos de la LGT permite fundamentar la posibilidad de esta regularización voluntaria fuera de plazo, si se subsanan todos los efectos formales y materiales que han supuesto ese incumplimiento.

Por ello, la posible regularización voluntaria de la situación tributaria requeriría no sólo la regularización extemporánea de la declaración informativa, sino también la regularización de las obligaciones materiales que son consecuencia directa del incumplimiento formal.

El apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF (introducido por la Ley 7/2012) se refiere al tratamiento de unos bienes concretos (determinadas cuentas, valores e inmuebles) a los que la Ley da un tratamiento específico señalando que *"en todo caso"* la regularización tendrá la consideración de ganancia de patrimonio no justificada, por lo que la aplicación de esa regla especial supone que el contribuyente debería haber autoliquidado la mencionada ganancia de patrimonio no justificada correspondiente a la tenencia de las acciones y participaciones en fondos de inversión certificados por la entidad UBS AG, respecto de los que no se cumplió en el plazo establecido al efecto, la obligación de información mediante la presentación del modelo 720.

El contribuyente debería haber regularizado declarando como ganancia patrimonial de otros elementos patrimoniales, integrándola en la base liquidable general del IRPF.

En resumen, la sola presentación voluntaria y extemporánea del modelo 720 no determina que se excluya la aplicación de la ganancia patrimonial no justificada en el IRPF regulada en el artículo 39.2 LIRPF. Pero el contribuyente que no presentó en plazo el modelo 720 puede posteriormente regularizar espontáneamente su situación tributaria si subsana la totalidad de los incumplimientos producidos, es decir, si presenta el modelo 720 omitido y regulariza la ganancia patrimonial no justificada a que se refiere el artículo 39.2 LIRPF y, en su

caso, los rendimientos de los bienes o derechos. En este caso no procedería la sanción de la Disposición adicional primera de la Ley 7/2012, y sería de aplicación el régimen de recargos de artículo 27 LGT.

En la diligencia de fecha 23/04/2015 el representante autorizado manifestó que los bienes objeto de comprobación ya existían a fecha 31/12/2007, según la documentación aportada.

Tercero.- El Instructor considera que la aplicación de la normativa vigente en el momento en que tuvieron lugar los hechos anteriores - Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria y el RD 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario - determinaría lo siguiente:

Artículo 191.1. "Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley.

El instructor considera que los hechos y circunstancias descritos anteriormente se estiman probados y son subsumibles en el tipo de infracción descrito, toda vez que el obligado tributario dejó de ingresar 169.300,65 €, correspondientes a la ganancia de patrimonio no justificada, mencionada anteriormente.

En cuanto a la culpabilidad, aprecia el instructor en la conducta del obligado tributario la existencia de negligencia, *"al constituir su conducta, un proceder incompatible con la exigible diligencia que todo obligado tributario ha de dedicar al cumplimiento de sus deberes fiscales."*

El artículo 183.1 LGT establece que para la comisión de una infracción administrativa tributaria basta que la conducta sea culposa "con cualquier grado de negligencia".

Para la comisión de la infracción no se exige un claro ánimo de defraudar, sino que bastará simplemente con "un cierto desprecio o menoscabo de la norma".

El sujeto infractor no actuó con la diligencia debida o el cuidado necesario para evitar la infracción tributaria consistente en dejar de ingresar 169.300,65 €."

El artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (modificado por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude), ya mencionado anteriormente, es claro y preciso, por lo que la conducta del sujeto pasivo no puede eximirse de responsabilidad, amparándose en dificultades de interpretación de los preceptos aplicables, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

El citado artículo determina que se consideran ganancias de patrimonio no justificadas, debiendo integrarse en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos **respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**

La mencionada disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria se introdujo por la Ley 7/2012, de 29 de octubre (artículo 1. Diecisiete), relativa a la Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Sin embargo, **el sujeto infractor no presentó en plazo el modelo 720** correspondiente a la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero del periodo 2012. En concreto, la fecha de presentación, fue el día 20/03/2014 (debía haberla presentado en el periodo comprendido entre el 1 de febrero y el 30 de abril de 2013).

La presentación extemporánea de la declaración informativa no evita el incumplimiento de la obligación material de pago del impuesto. Por consiguiente, la sola presentación extemporánea del modelo 720 no puede determinar la exclusión de la sanción que gira sobre la obligación tributaria material principal.

No apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, se estima que procede la imposición de sanción.

El instructor califica la infracción de **MUY GRAVE**, al establecer la Disposición adicional primera de mencionada Ley 7/2012, de 29 de octubre, relativa al "Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas", lo siguiente:

*"La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, **que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.**"*

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

La sanción establecida en esta disposición adicional será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas reguladas en los artículos 191 a 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

En consecuencia, el instructor propuso al órgano competente para resolver la imposición de la siguiente sanción:

	PERIODO 2012
BASE SANCIÓN	169.300,65
Porcentaje	1.50
Importe sanción	253.950,98
Importe neto sanción	253.950,98
SANCIÓN EFECTIVA	253.950,98

Cuarto.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 210.4 LGT y 23.5 RGRST, se comunicó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y la concesión de un plazo de quince días para que alegara cuanto considerase conveniente y presentase los antecedentes y pruebas que estimara oportunos. Asimismo se advirtió al sujeto infractor que dentro de ese plazo de quince días debería manifestar de forma expresa su conformidad o disconformidad con la propuesta, considerándose, de no pronunciarse expresamente, que ha manifestado su disconformidad.

Con fecha 12/06/2015 tiene entrada vía Internet escrito fechado el 11/06/2015 por el que el representante del contribuyente formula alegaciones tanto frente al Acta de Disconformidad como frente a la propuesta de imposición de sanción. En dicho escrito, en lo concerniente estrictamente al expediente sancionador, alega fundamentalmente que se produce "*duplicidad entre recargos por extemporaneidad y sanción*", así como "*identidad de régimen sancionador en relación con dos situaciones ilícitas diametralmente opuestas.*"

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Competencia para resolver.

Según lo dispuesto en el art. 211.5.d) LGT y en el art. 25.7 RGRST, el órgano competente para resolver el expediente sancionador es el Inspector-Jefe.

De acuerdo con lo establecido en el apartado cinco de la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la AEAT, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, tienen consideración de Inspector-Jefe: el Jefe de la Dependencia Regional de Inspección, los Inspectores Regionales Adjuntos, los Inspectores Coordinadores y el Jefe de la Oficina Técnica, en cuanto a dicha Dependencia.

Segundo.- Cuestiones planteadas.

La cuestión central que plantea el presente expediente consiste en resolver si resulta ajustado a derecho imponer al obligado tributario **D. Manuel Molina Gamero**, con NIF **440900001** la sanción propuesta, derivada de la conducta que se ha considerado constitutiva de infracción tributaria en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodo 2012.

Tercero.- Tipicidad de la conducta.

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, en vigor desde el 31 de octubre de 2012, introdujo una nueva obligación para los contribuyentes de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720) a través de la redacción de una nueva disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Esta disposición adicional, en su apartado 2, estableció el régimen de infracciones y sanciones por no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos estas declaraciones informativas.

Y en su apartado 3, señalaba que:

“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.”

Pues bien, la propia Ley 7/2012 introdujo la modificación del artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio:

«Artículo 39. Ganancias patrimoniales no justificadas.

1. Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto.»

Y finalmente, es la Disposición Adicional primera de la Ley 7/2012 la que introduce un **régimen sancionador específico** para los supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas, por aplicación de lo dispuesto en este nuevo artículo 39.

Dispone lo siguiente:

“Disposición adicional primera. Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.

La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria...”, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación,

deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

La sanción establecida en esta disposición adicional será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas reguladas en los artículos 191 a 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En estos supuestos resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

Por tanto, la conducta que se considera constitutiva de infracción tributaria consiste directamente en que resulte de aplicación el art. 39.2 de la Ley 35/2006, del IRPF, considerando la Administración Tributaria como ganancias patrimoniales no justificadas *"la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."*

Cuarto.- Culpabilidad.

De acuerdo con el artículo 183 de la Ley 58/2003, General Tributaria, *"son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley."*

Tal como señalábamos, el instructor aprecia en la conducta de la obligada tributaria la existencia de negligencia, *"al constituir su conducta, un proceder incompatible con la exigible diligencia que todo obligado tributario ha de dedicar al cumplimiento de sus deberes fiscales."*

Así, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, manifestada, entre otras, en Sentencia de 1 de marzo de 1991, podemos conceptuar la negligencia como la omisión del cuidado y de la atención que toda persona debe poner de ordinario al ejecutar un hecho capaz de perjudicar a otro. También ha señalado el Alto Tribunal que para apreciar culpabilidad en su grado mínimo, por negligencia *"no se exige un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma; una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma"*.

Pues bien, estamos de acuerdo con el instructor del procedimiento en considerar que en la conducta del obligado tributario se aprecia esta omisión voluntaria del deber de cumplir con lo estipulado en la norma; entendemos que en el presente caso el obligado tributario no regulariza su situación tributaria por el IRPF de forma consciente y deliberada, y, por tanto, culpable, cuando menos, a título de simple negligencia. Precisamente el hecho de que presentara el modelo informativo sobre la tenencia de bienes y derechos en el extranjero correspondiente al periodo 2012 fuera de plazo es indicativo de que también debía ser conocedor de las consecuencias que estas nuevas normas introducidas por la Ley 7/2012 asociaban a la falta de justificación, en caso de ser requerido para ello, de que dichos bienes procedían de rentas declaradas o de un ejercicio en el que el obligado no fuera contribuyente del IRPF.

Tal y como señala el instructor del presente expediente, la presentación extemporánea de la declaración informativa no evita el incumplimiento de la obligación material de pago del impuesto. Por consiguiente, la sola presentación extemporánea del modelo 720 no puede determinar la

exclusión de la responsabilidad por la conducta tipificada como infracción que gira sobre la obligación tributaria material principal.

En definitiva, el contribuyente, al tiempo de presentar el modelo 720 fuera de plazo, debió regularizar su situación tributaria correspondiente al IRPF 2012, presentando una autoliquidación de este período como consecuencia de la tenencia de bienes (acciones y fondos de inversión) en el extranjero (en este caso, Suiza), si era conocedor de que no podría acreditar su procedencia de rentas declaradas.

Quinto.- Valoración de alegaciones

El representante del obligado tributario alega:

- a) En primer lugar, en el punto 3 de su escrito, alega *"duplicidad entre recargos por extemporaneidad y sanción"*,

Debemos desestimar esta alegación. La Administración Tributaria no ha liquidado recargo alguno por presentación extemporánea relativo al IRPF 2012, puesto que el contribuyente no presentó declaración alguna, ni en plazo, ni posteriormente.

- b) En segundo lugar, en el punto 4 de su escrito, alega *"identidad de régimen sancionador en relación con dos situaciones ilícitas diametralmente opuestas."*

Como señalábamos en el fundamento de derecho tercero, la Ley 7/2012 de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, en vigor desde el 31 de octubre de 2012, introdujo un **régimen sancionador específico** para los supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas, por aplicación de lo dispuesto en el nuevo artículo 39.2

Dispone lo siguiente:

Art. 39.2.: "En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

"Disposición adicional primera. Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas."

La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, **determinará la comisión de infracción tributaria...**, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción."

Ha sido, por tanto, expresa voluntad del legislador la de establecer este régimen sancionador específico para todo aquel obligado tributario que se encuentre en la situación descrita en el artículo 39, apartado 2, esto es, para todo aquel que no hubiera cumplido en el plazo

establecido al efecto la obligación de información a la que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que la ley haya hecho distinción entre los casos en que se ha presentado el modelo 720, pero fuera de plazo, y los casos en que no se ha presentado dicho modelo antes del inicio de actuaciones de comprobación e investigación por parte de la Administración

Sexto.- Calificación de la infracción y cuantificación de la sanción.

La Disposición adicional primera de la Ley 7/2012 señala que esta infracción se califica como **MUY GRAVE**:

"Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.

*La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que **tendrá la consideración de muy grave...**"*

En cuanto a su cuantificación, esta misma norma establece que *"la base de la sanción será la cuantía de la **cuota íntegra** resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior".*

La cuota íntegra resultante de la aplicación del art. 39.2 de la Ley el IRPF en el presente caso es exactamente igual a la cuota que resulta de la liquidación practicada, puesto que el obligado tributario no había presentado autoliquidación.

Cuota íntegra derivada de la liquidación: 169.300 euros (C.I. estatal + C.I. autonómica)

Base de sanción: 169.300 euros

En cuanto a la sanción, la D.A. 1ª de la Ley 7/2012 dispone que *"se sancionará con una **multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento** del importe de la base de la sanción."*

Por todo lo expuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 211.5.d) LGT y 25.7 RGRST, **SE ACUERDA** imponer a **MANUEL MEDINA GARCIA**, NIF **296875300**, por la comisión de la infracción tributaria **MUY GRAVE** consistente en la consideración como ganancia patrimonial no justificada, por aplicación del artículo 39.2 de la Ley 35/2006 del IRPF, del valor de los bienes y derechos en el extranjero respecto de los que no se cumplió en plazo la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la LGT, la sanción que se detalla a continuación:

	PERIODO 2012
BASE SANCIÓN	169.300,65
Porcentaje	150 %
Importe sanción	253.950,98
Importe neto sanción	253.950,98
SANCIÓN EFECTIVA	253.950,98

Sanción a ingresar	253.950,98
--------------------	------------

La liquidación de la que deriva el presente expediente sancionador tiene carácter de definitiva, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 190 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, dado el carácter general de las actuaciones de las que deriva el presente expediente sancionador.

Lo que se notifica para su conocimiento y demás efectos, advirtiéndole que:

1.- El ingreso correspondiente deberá efectuarse, mediante el talón de cargo que se adjunta, dentro de los plazos siguientes (art. 190 y 62 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria):

- a) Los acuerdos de imposición de sanción notificados entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- b) Los acuerdos de imposición de sanción notificados entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

2.- Contra el presente acto administrativo de imposición de sanción podrá interponer recurso de reposición ante esta misma Dependencia Regional de Inspección en el plazo de 1 mes a contar desde el día siguiente al de la notificación (art 222 y siguientes LGT, Título III Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa aprobado por RD 520/2005, en adelante RGR) o bien, en el mismo plazo y sin que puedan simultanearse ambos recursos, reclamación económico- administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de ANDALUCÍA. Si la cuantía de la reclamación no supera los importes previstos en el art. 64 RGR y su DT 3ª así como en los demás supuestos contemplados en el art. 245.1 LGT la reclamación económico-administrativa se tramitará por el procedimiento abreviado ante los órganos unipersonales de dicho Tribunal Regional, debiéndose incluir en el escrito mediante el que se interponga la reclamación las alegaciones que se formulen. Si la resolución de la reclamación fuera susceptible de recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico Administrativo Central la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano (art. 229 LGT, art. 36 RGR). La interposición de la reclamación económico-administrativa se realizará mediante escrito dirigido a esta Dependencia que lo remitirá al Tribunal junto con el correspondiente expediente.

En el supuesto de que el contribuyente haya impugnado o impugne también la deuda tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda.

N.I.F. : 
Nº de Referencia : 5177556246

Ejemplar para
ENTIDAD COLABORADORA

Nº de Remesa: 00053140010



Nº Certificado: 1519345100331

Agencia Tributaria		DOCUMENTO DE PAGO Periodo voluntario de pago		Modelo 002
Organo liquidador INSP. REGIONAL - SEDE GRANADA		Clave de liquidación A1885015026000722	Vto. 1	Número de Justificante 181502070775M
Número de referencia 5177556246				
Titular de la deuda				
N.I.F. 	Apellidos y Nombre o Razón Social 			
Concepto I.R.P.F. ACTAS DE INSPECCION 2012 EXPEDIENTE SANCIONADOR				Fecha de emisión 10-11-2015
Importes: Sanción: 253.950,98 Ingreso a cuenta: 0,00				
Total a ingresar: 253.950,98 €		9051200200000025395098181502070775M23597330C		

PLAZOS DE PAGO

Deberá realizar el pago de la deuda en los siguientes plazos :

- Si ha recibido este documento en la primera quincena del mes, el plazo de pago finaliza el día 20 del mes posterior.
- Si ha recibido este documento entre el 16 y el último día del mes, el plazo de pago finaliza el día 5 del segundo mes posterior.

Si el último día de pago fuese sábado, domingo o festivo, se extenderá el plazo de pago al día hábil inmediato siguiente.

LUGAR DE PAGO

El pago podrá hacerse en las entidades colaboradoras (Bancos, Cajas de Ahorros y Cooperativas de Crédito) en las que no es preciso tener cuenta abierta. También puede realizar el pago mediante adeudo en su cuenta corriente, a través de Internet en la dirección www.agenciatributaria.es, en la opción: Sede Electrónica.Trámites Destacados. Pagar Impuestos. Para realizar el pago a través de Internet es necesario disponer de un sistema de firma electrónica de los admitidos por la Agencia Tributaria.

ABONO a Tesoro Público, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la A.E.A.T. de Liquidaciones practicadas por la Administración y otros ingresos no tributarios, la cantidad que se indica en esta **Carta de Pago**, entregada por el deudor citado, para el pago de la liquidación que consta.

Justificante del Ingreso (Validación mecánica o sello y fecha)

N.I.F. : 
Nº de Referencia : 5177556246

Ejemplar para
EL INTERESADO

Nº de Remesa: 00053140010



Nº Certificado: 1519345100331

Agencia Tributaria		DOCUMENTO DE PAGO Periodo voluntario de pago		Modelo 002
Organo liquidador INSP. REGIONAL - SEDE GRANADA		Clave de liquidación A1885015026000722	Vto. 1	Número de Justificante 181502070775M
Número de referencia 5177556246				
Titular de la deuda				
N.I.F. 	Apellidos y Nombre o Razón Social 			
Concepto I.R.P.F. ACTAS DE INSPECCION 2012 EXPEDIENTE SANCIONADOR				Fecha de emisión 10-11-2015
Importes: Sanción: 253.950,98 Ingreso a cuenta: 0,00				
Total a ingresar: 253.950,98 €		9051200200000025395098181502070775M23597330C		

PLAZOS DE PAGO

Deberá realizar el pago de la deuda en los siguientes plazos :

- Si ha recibido este documento en la primera quincena del mes, el plazo de pago finaliza el día 20 del mes posterior.
- Si ha recibido este documento entre el 16 y el último día del mes, el plazo de pago finaliza el día 5 del segundo mes posterior.

Si el último día de pago fuese sábado, domingo o festivo, se extenderá el plazo de pago al día hábil inmediato siguiente.

LUGAR DE PAGO

El pago podrá hacerse en las entidades colaboradoras (Bancos, Cajas de Ahorros y Cooperativas de Crédito) en las que no es preciso tener cuenta abierta. También puede realizar el pago mediante adeudo en su cuenta corriente, a través de Internet en la dirección www.agenciatributaria.es, en la opción: Sede Electrónica.Trámites Destacados. Pagar Impuestos. Para realizar el pago a través de Internet es necesario disponer de un sistema de firma electrónica de los admitidos por la Agencia Tributaria.

ABONO a Tesoro Público, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la A.E.A.T. de Liquidaciones practicadas por la Administración y otros ingresos no tributarios, la cantidad que se indica en esta **Carta de Pago**, entregada por el deudor citado, para el pago de la liquidación que consta.

Justificante del Ingreso (Validación mecánica o sello y fecha)

90015DIGI201511101049010390001110

Fecha de Emisión: 10/11/2015

Domicilio: CALLE CISNEROS 49

18014 GRANADA GRANADA

Notificación firmada electrónicamente (R.D. 1671/2009 Art. 21.c)
mediante **Código Seguro de Verificación:** 9T3DR6VJZT8M598G

1er Intento de entrega					2º Intento de entrega				
Notificador y Firma					Notificador y Firma				
Entregado	☐	Desconocido	☐		Entregado	☐	Desconocido	☐	
Dirección incorrecta	☐	Fallecido	☐		Dirección incorrecta	☐	Fallecido	☐	
Ausente	☐	Rehusado	☐		Ausente	☐	Rehusado	☐	
Fecha			Hora		Fecha			Hora	
Día	Mes	Año	Hora	Minuto	Día	Mes	Año	Hora	Minuto
0 ☐	0 ☐	ENE ☐	2012 ☐	0 ☐ 0 ☐	0 ☐	0 ☐	ENE ☐	2012 ☐	0 ☐ 0 ☐
1 ☐	1 ☐	FEB ☐	2013 ☐	1 ☐ 1 ☐	1 ☐	1 ☐	FEB ☐	2013 ☐	1 ☐ 1 ☐
2 ☐	2 ☐	MAR ☐	2014 ☐	2 ☐ 2 ☐	2 ☐	2 ☐	MAR ☐	2014 ☐	2 ☐ 2 ☐
3 ☐	3 ☐	ABR ☐	2015 ☐	3 ☐ 3 ☐	3 ☐	3 ☐	ABR ☐	2015 ☐	3 ☐ 3 ☐
4 ☐	MAY ☐	2016 ☐	4 ☐	4 ☐ 4 ☐	4 ☐	MAY ☐	2016 ☐	4 ☐	4 ☐ 4 ☐
5 ☐	JUN ☐	2017 ☐	5 ☐	5 ☐ 5 ☐	5 ☐	JUN ☐	2017 ☐	5 ☐	5 ☐ 5 ☐
6 ☐	JUL ☐	2018 ☐	6 ☐	6 ☐	6 ☐	JUL ☐	2018 ☐	6 ☐	6 ☐
7 ☐	AGO ☐	2019 ☐	7 ☐	7 ☐	7 ☐	AGO ☐	2019 ☐	7 ☐	7 ☐
8 ☐	SEP ☐	2020 ☐	8 ☐	8 ☐	8 ☐	SEP ☐	2020 ☐	8 ☐	8 ☐
9 ☐	OCT ☐	2021 ☐	9 ☐	9 ☐	9 ☐	OCT ☐	2021 ☐	9 ☐	9 ☐
	NOV ☐	2022 ☐				NOV ☐	2022 ☐		
	DIC ☐	2023 ☐				DIC ☐	2023 ☐		

Con NIF:

Portero☐ Agente tributario ☐Otros ☐

Domicilio de entrega:

Observaciones:

Firma del empleado:

Firma de la persona receptora:

INSTRUCCIONES: Por favor, utilice preferentemente tinta negra. Rellene las casillas de marcas con una X. Escriba las letras del NIF en mayúsculas. Evite que firmas, sellos u otros, invadan las áreas de marcas. Complete todos los campos obligatorios. En caso de error en las marcas, imprima otro AR.