

## ACTA DE DISCONFORMIDAD INSPECCIÓN DE HACIENDA DEL ESTADO

CONCEPTO <b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS 109</b>		PERIODO <b>2012</b>
OBLIGADOS TRIBUTARIOS	NOMBRE/RAZON SOCIAL 	NIF
	DOMICILIO <b>C. G.</b>	
DATOS DEL ACTA	LUGAR DE FORMALIZACIÓN <b>AV DE LA CONSTITUCIÓN 1, 18071 GRANADA</b>	FECHA <b>26/05/2015</b>
	ACTUARIOS	NUMA

Constituida la Inspección para documentar los resultados de la actuación inspectora, en relación con el expresado obligado tributario y presente el interesado, se hace constar:

1. La situación de la contabilidad y registros obligatorios a efectos fiscales del obligado tributario es la siguiente:

No se han solicitado los libros o registros debido a que la comprobación se ha limitado a comprobar las ganancias patrimoniales no justificadas del artículo 39.2 de la LIRPF y rendimientos de cuentas, valores, inmuebles u otro tipo de derechos, situados en el extranjero consignados por el obligado tributario en el modelo 720 del ejercicio 2012.

2. La fecha de inicio de las actuaciones fue el día 09/03/2015 y en el cómputo del plazo de duración debe atenderse a las siguientes circunstancias:

A los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras 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).

En el curso de las actuaciones se han extendido diligencias en las siguientes fechas:

31/03/2015 y 23/04/2015.

3. De las actuaciones practicadas y demás antecedentes resulta que:

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

Las bases imponibles (detalladas por períodos de liquidación en el apartado 4 del acta) han sido fijadas por el método de estimación directa, (artículo 51 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), utilizando los documentos, justificantes y datos que tienen relación con los elementos de la obligación tributaria.

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 €**, 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 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
<b>TOTAL VALOR BIENES DECLARADOS</b>	<b>340.255,93</b>

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.

4. En consecuencia, se formula la siguiente propuesta de liquidación respecto de los conceptos que se indican:

	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 autolíq	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

Tipos de interés de demora vigentes a lo largo del periodo de devengo según Leyes de Presupuestos Generales del Estado, aplicados al importe total que devenga interés hasta 12/06/2015:

- A partir de 01/01/2013, el 5 % anual.
- A partir de 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 RGAT).

PERIODO	IMPORTE	DESDE	HASTA	DIAS	INTERESES
2012	169.300,65	02/07/2013	12/06/2015	711	16.016,88

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4. de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 190.2. y 3. 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 liquidación propuesta tiene la consideración de provisional por haberse limitado a la comprobación de ganancias patrimoniales no justificadas del artículo 39.2 de la LIRPF y rendimientos de cuentas, valores, inmuebles u otro tipo de derechos, situados en el extranjero consignados por el obligado tributario en el modelo 720 del ejercicio 2012.

Cuota	169.300,65
Recargos	0,00
Intereses de Demora	16.016,88
Deuda a ingresar / a devolver	185.317,53

5. El obligado tributario manifiesta su disconformidad con la propuesta de regularización formalizada por la Inspección.

6. La Inspección advierte al interesado de su derecho a presentar ante la Dependencia Regional de Inspección de Andalucía, AV DE LA CONSTITUCIÓN 1, las alegaciones que considere oportunas, dentro del plazo de los quince días contados a partir del día siguiente a la fecha del acta o de la notificación de la misma.

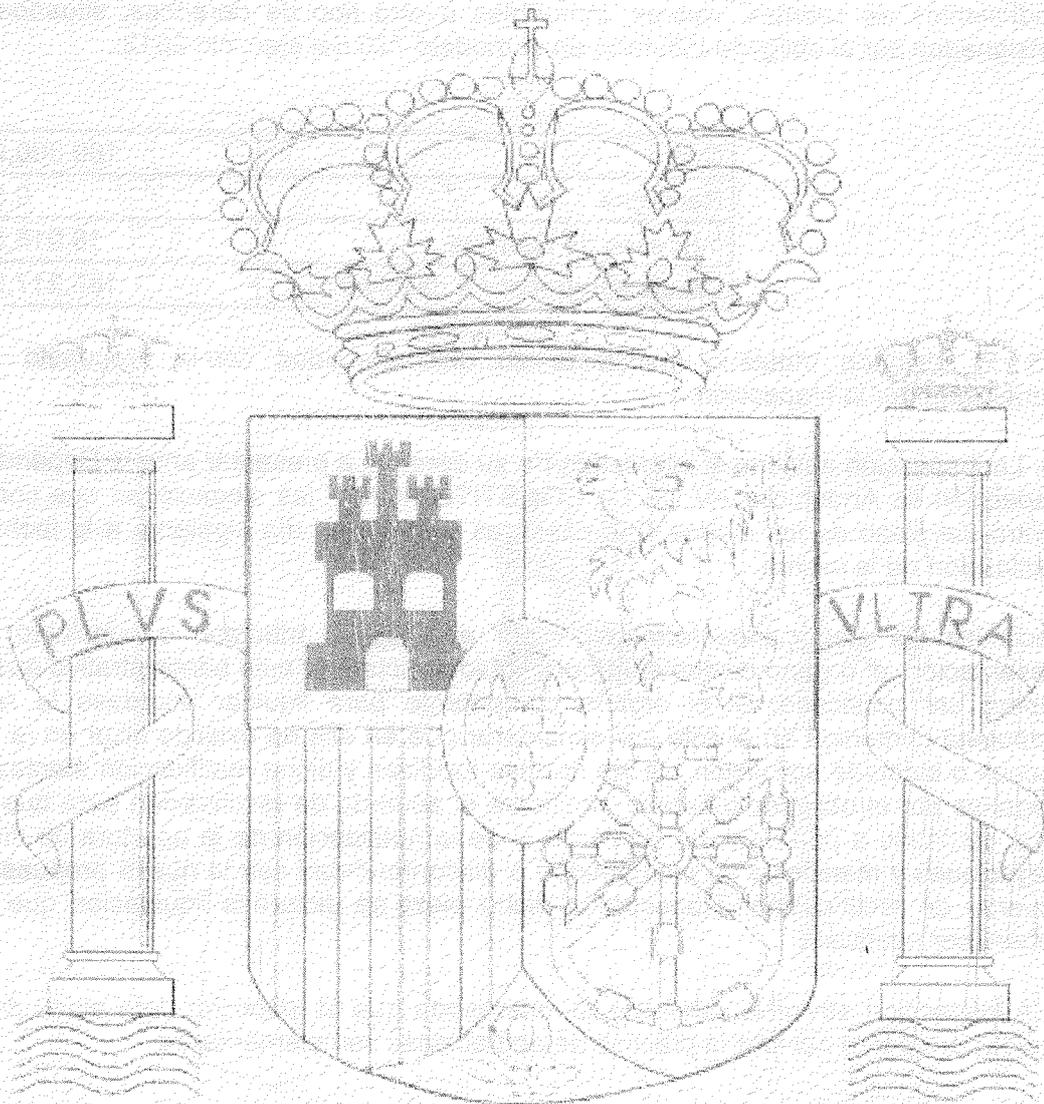
Recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado. Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada.

La Inspección advierte, asimismo, al interesado que el Inspector Jefe antes de dictar el acto de liquidación, podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias.

7. La presente acta tendrá el valor probatorio que proceda de acuerdo con el artículo 144 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, firmándola el compareciente y recibiendo un ejemplar, junto con el preceptivo informe ampliatorio.

El/Los Compareciente/s

La Inspección



**INFORME DE DISCONFORMIDAD**  
**INSPECCION DE HACIENDA DEL ESTADO**

<b>CONCEPTO</b> <b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS</b>		<b>109</b>	<b>PERIODO</b> <b>2012</b>
<b>OBLIGADOS</b> <b>TRIBUTARIOS</b>	NOMBRE/RAZON SOCIAL		NIF <b>23597330C</b>
	DOMICILIO		
<b>DATOS DEL</b> <b>INFORME</b>	ACTUARIOS	NUMA	FECHA

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 188.2. 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, se emite el siguiente informe para completar el acta de disconformidad incoada por el concepto tributario y periodos mencionados:

**HECHOS**

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

Las bases imponibles (detalladas por períodos de liquidación en el apartado 4 del acta) han sido fijadas por el método de estimación directa, (artículo 51 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), utilizando las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tienen relación con los elementos de la obligación tributaria.

El obligado tributario presentó fuera de plazo el modelo 720 correspondiente a la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero del período 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 €**, 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:

VALCR	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

En el acta se exponen con mayor detalle los hechos que motivan esta propuesta de liquidación.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Legislación básica aplicable:**

#### **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**

Artículo 105. Carga de la prueba.

1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.

- 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.

- 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.

- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Resultan de aplicación, entre otros, los siguientes artículos de la **LEY 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:**

#### **Artículo 1. Naturaleza del Impuesto.**

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.

#### **Artículo 2. Objeto del Impuesto.**

Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

#### **Artículo 6. Hecho imponible.**

1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente.
2. Componen la renta del contribuyente:

- a) Los rendimientos del trabajo.
- b) Los rendimientos del capital.
- c) Los rendimientos de las actividades económicas.
- d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

#### **Artículo 11. Individualización de rentas.**

1. La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquélla, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.

4. Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.

5. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

#### Artículo 12. *Regla general.*

1. El período impositivo será el año natural.

2. El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente.

#### Artículo 14. *Imputación temporal.*

1. Regla general.

Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.

c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

#### Artículo 15. *Determinación de la base imponible y liquidable.*

1. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe de la renta del contribuyente y se determinará aplicando los métodos previstos en el artículo 16 de esta Ley.

2. Para la cuantificación de la base imponible se procederá, en los términos previstos en esta Ley, por el siguiente orden:

1.º Las rentas se calificarán y cuantificarán con arreglo a su origen. Los rendimientos netos se obtendrán por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinarán, con carácter general, por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

2.º Se aplicarán las reducciones sobre el rendimiento íntegro o neto que, en su caso, correspondan para cada una de las fuentes de renta.

3.º Se procederá a la integración y compensación de las diferentes rentas según su origen y su clasificación como renta general o del ahorro.

El resultado de estas operaciones dará lugar a la base imponible general y del ahorro.

3. La base liquidable será el resultado de practicar en la base imponible, en los términos previstos en esta Ley, las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y pensiones compensatorias, lo que dará lugar a las bases liquidables general y del ahorro.

4. No se someterán a tributación las rentas que no excedan del importe que se corresponda con el mínimo personal y familiar.

#### Artículo 50. *Base liquidable general y del ahorro.*

1. La base liquidable general estará constituida por el resultado de practicar en la base imponible general, exclusivamente y por este orden, las reducciones a que se refieren los artículos 51, 53, 54 y 55 y disposición adicional undécima de esta Ley, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de dichas disminuciones.

#### Artículo 57. *Mínimo del contribuyente.*

1. El mínimo del contribuyente será, con carácter general, de 6.069 euros anuales.

2. Cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 años, el mínimo se aumentará en 918 euros anuales.

#### Artículo 62. *Cuota íntegra estatal.*

La cuota íntegra estatal será la suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a los que se refieren los artículos 63 y 66 de esta Ley, a las bases liquidables general y del ahorro, respectivamente.

#### Artículo 67. *Cuota líquida estatal.*

1. La cuota líquida estatal del Impuesto será el resultado de disminuir la cuota íntegra estatal en la suma de:
  - a) La deducción por inversión en vivienda habitual prevista en el artículo 68.1 de esta Ley.
  - b) El 67 por ciento del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4, 5 y 6 del artículo 68 de esta Ley.
2. El resultado de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no podrá ser negativo.

**Artículo 73. Cuota íntegra autonómica.**

La cuota íntegra autonómica del Impuesto será la suma de las cuantías resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a los que se refieren los artículos 74 y 76 de esta Ley, a la base liquidable general y del ahorro, respectivamente.

**Artículo 76. Tipo de gravamen del ahorro.**

La base liquidable del ahorro, en la parte que no corresponda, en su caso, con el mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de esta Ley, se gravará a los tipos que aparecen en la siguiente escala:

Parte de la base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
Hasta 6.000 euros	9,5
Desde 6.000,01 euros en adelante	10,50

**Artículo 77. Cuota líquida autonómica.**

1. La cuota líquida autonómica será el resultado de disminuir la cuota íntegra autonómica en la suma de:
  - a) El tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en el artículo 78 de esta Ley, con los límites y requisitos de situación patrimonial establecidos en su artículo 70.
  - b) El 33 por ciento del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4, 5 y 6 del artículo 68 de esta Ley, con los límites y requisitos de situación patrimonial previstos en sus artículos 69 y 70.
  - c) El importe de las deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.
2. El resultado de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no podrá ser negativo.

**Artículo 79. Cuota diferencial.**

La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida total del impuesto, que será la suma de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, en los siguientes importes:

- a) La deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 80 de esta Ley.
- b) Las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados previstos en esta Ley y en sus normas reglamentarias de desarrollo.
- c) Las deducciones a que se refieren el artículo 91.8 y el artículo 92.4 de esta Ley.
- d) Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere el apartado 8 del artículo 99 de esta Ley, así como las cuotas satisfechas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y devengadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.

e) Las retenciones a que se refiere el apartado 11 del artículo 99 de esta Ley. 2. La base liquidable del ahorro será el resultado de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente, si lo hubiera, de la reducción prevista en el artículo 55, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal disminución.  
3. Si la base liquidable general resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los cuatro años siguientes.  
La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo a que se refiere el párrafo anterior mediante la acumulación a bases liquidables generales negativas de años posteriores.

**Artículo 99. Obligación de practicar pagos a cuenta.**

1. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en:

- a) Retenciones.
- b) b) Ingresos a cuenta.
- c) c) Pagos fraccionados.

2. Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan.

4. En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

**Artículo 101. Importe de los pagos a cuenta.**

4. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario será del 18 por ciento. En el caso de los rendimientos previstos en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de esta Ley, la base de retención estará constituida por la contraprestación íntegra, sin que se tenga en consideración, a estos efectos, la exención prevista en la letra y) del artículo 7 de esta Ley.

Recibí





**EXPEDIENTE SANCIONADOR  
 PROCEDIMIENTO ABREVIADO  
 INSPECCION DE HACIENDA DEL ESTADO**

PRESUNTO INFRACTOR	NOMBRE/RAZON SOCIAL	NIF <b>23597330C</b>
	DOMICILIO	
DATOS DEL EXPEDIENTE	LUGAR DE FORMALIZACIÓN <b>AV DE LA CONSTITUCIÓN 1, 18071 GRANADA</b>	FECHA <b>26/05/2015</b>

1.- En las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por este Equipo/Unidad de Inspección cerca del obligado tributario identificado en la cabecera, por el concepto tributario IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS y periodo 2012, se han puesto de manifiesto los siguientes hechos o circunstancias:

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

Las bases imponibles (detalladas por periodos de liquidación en el apartado 4 del acta) han sido fijadas por el método de estimación directa, (artículo 51 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), utilizando los documentos, justificantes y datos que tienen relación con los elementos de la obligación tributaria.

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 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
<b>TOTAL VALOR BIENES DECLARADOS</b>	<b>340.255,93</b>

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 decimooctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (introducida por el apartado 1.Diecisiete 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.

2.- En virtud de los hechos descritos y considerando lo dispuesto en los artículos 183 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y en el Reglamento general del régimen sancionador tributario aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (en adelante RGRST), y en particular:

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.

SE ACUERDA, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 209 de la LGT y 25.1.del RGRST, recibida la preceptiva autorización del Inspector Jefe, INICIAR UN PROCEDIMIENTO SANCIONADOR a los efectos de determinar, y exigir en su caso, la responsabilidad por las posibles infracciones cometidas.

En dicho procedimiento serán de aplicación las normas contenidas en la LGT, así como en el RGRST.

En relación con el procedimiento sancionador que se inicia se detallan los siguientes aspectos: - El obligado tributario presuntamente responsable de la infracción es MOLINA GAMARRA MANUEL con NIF 23597330C.

- Son objeto del procedimiento las responsabilidades en relación con los conceptos: IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (Acta n.72544684) y periodo 2012.

- El Inspector Jefe ha encomendado la instrucción del procedimiento sancionador a el equipo/la unidad 63.

- La competencia para resolver el presente procedimiento sancionador corresponde al Inspector Jefe de conformidad con el artículo 211.5.d) de la LGT y el artículo 25.7 del RGRST.

Según dispone el artículo 210.2 de la LGT, quedan incorporados al presente expediente los datos, pruebas o circunstancias obrantes u obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación.

3.- Considerando que se encuentran en poder de este órgano todos los elementos que permiten formular la propuesta de imposición de sanción, en el presente procedimiento resulta de aplicación la tramitación prevista en el artículo 210.5 de la LGT, incluyéndose la siguiente

#### PROPUESTA DE RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

PRIMERO: Los hechos y circunstancias recogidos en el presente documento 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.

SEGUNDO.- Se aprecia 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 28/07/2014 (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, 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".

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 de ingreso de la deuda tributaria.

La declaración informativa (modelo 720) 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, con sanciones también diferentes. Por tanto, en ningún caso se sanciona dos veces por el mismo hecho, son dos hechos diferentes. Se podrá sancionar de forma independiente por no presentar o presentar de forma extemporánea la declaración informativa y por no declarar la correspondiente ganancia de patrimonio no justificada.

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.

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.

**TERCERO.** La infracción cometida en el período 2012 (dejar de ingresar), es **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".*

CUARTO.- En consecuencia, se eleva al órgano competente para resolver la siguiente propuesta de 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

Asimismo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 188.3 de la LGT, el importe de la sanción que deba ingresarse se reduce en un 25 por ciento siempre que:

- a) Se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado tributario hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT
- b) No se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o contra la sanción.

ACTA	A02 - 72544684
CONCEPTO	IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS
EJERCICIO/S	2.012
PROPUESTA	A51 - 77556246
TOTAL SANCIÓN EFECTIVA	253.950,98
REDUCCIÓN POR INGRESO (ART. 188.3 LGT)	0,00
A INGRESAR	253.950,98

La liquidación propuesta en el acta señalada en el cuadro anterior, de la que deriva esta propuesta de imposición de sanción, tiene la consideración de **provisional**, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 190.2. y 3. 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, por haberse limitado a la comprobación de ganancias patrimoniales no justificadas del artículo 39.2 de la LIRPF y rendimientos de cuentas, valores, inmuebles u otro tipo de derechos, situados en el extranjero consignados por el obligado tributario en el modelo 720 del ejercicio 2012.

4.- Dentro de los quince días siguientes a la fecha de notificación de esta propuesta el interesado podrá presentar ante el Instructor, a través de la Secretaría Administrativa de la Inspección las alegaciones que considere oportunas, previa puesta de manifiesto del expediente en ese mismo lugar. Si no aportara nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con esta propuesta.

Dentro de ese mismo plazo de quince días, y de conformidad con el artículo 25.4 del RGRS, podrá manifestar de forma expresa su conformidad o disconformidad con la presente propuesta. De no pronunciarse expresamente, se considerará que ha manifestado su disconformidad.

La Inspección advierte al interesado que:

a) Si el interesado presta su conformidad a la propuesta de sanción, se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique un acuerdo en el que rectifique los errores materiales apreciados en la propuesta, ordene completar las actuaciones practicadas dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, dicte resolución expresa confirmando la propuesta de sanción, o rectifique la propuesta por considerarla incorrecta. Cuando la referida notificación no se produzca en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en la que prestó la conformidad, esta actuación carecerá de efecto frente al interesado.

b) Si no se prestase conformidad, el Inspector Jefe dictará resolución motivada sin perjuicio de que pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas, de acuerdo con el artículo 25.5 del RGRST.

5.- Contra el acto de imposición de sanción/es por el que se resuelva el presente expediente, el interesado podrá interponer recurso de reposición ante la Dependencia Regional de Inspección o bien reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de ANDALUCÍA, en el plazo de un mes desde el día siguiente a aquel en que se notifique la correspondiente resolución o se entienda ésta producida por el transcurso de un mes en las propuestas a las que el contribuyente prestase conformidad.

Cuando la cuantía de la reclamación no supere los importes previstos en el artículo 64 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en materia de revisión en vía administrativa y en su DT 3ª, así como en los demás supuestos contemplados en el art. 245.1 de la 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 por razón de la cuantía fuese aplicable lo dispuesto en el artículo 229.4 de la LGT, podrá interponerse directamente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central en el mismo plazo.

De conformidad con lo establecido en el artículo 235.3 de la LGT, el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa deberá presentarse ante la Dependencia Regional de Inspección.

La presentación en tiempo y forma del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa producirá los efectos establecidos en el artículo 212 de la LGT.

El importe de las reducciones practicadas, en su caso, se exigirán sin más requisito que la notificación al interesado en el caso en que concurra alguna de las circunstancias previstas en el Art. 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

POR EL OBLIGADO TRIBUTARIO  
RECIBI:

