

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ073231

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 14 de febrero de 2019

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 529/2016

**SUMARIO:**

**Procedimiento de gestión. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.** *Presentación fuera de plazo del Modelo 720.* De acuerdo con lo establecido en la Disp. Adicional Decimoctava de la Ley 58/2003 (LGT), los residentes en España deben suministrar a la Administración tributaria información sobre todos los bienes y derechos de que sean titulares en el extranjero, y en concreto, sobre cuentas bancarias; títulos, activos o valores representativos de la participación en el capital de entidades o fondos, y sobre bienes inmuebles. El incumplimiento de la referida obligación de información determina que resulte de aplicación un régimen de infracciones y sanciones que, en el caso de éstas, suponen la exigencia de una multa pecuniaria fija de 5.000 € por cada dato no declarado, con un mínimo de 10.000 €. Las sanciones se atenúan en caso de presentación fuera de plazo de la declaración, en cuyo caso ascienden a 100 € por dato, con un mínimo de 1.500 €. Pero la principal consecuencia de la falta de presentación, o presentación fuera de plazo, de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, es la generación de un nuevo hecho imponible «imprescriptible», previsto en el caso de las personas físicas en el art. 39.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), y consistente en la imputación de una ganancia patrimonial no justificada por el importe de los bienes y derechos en el extranjero, salvo que se acreditara su adquisición con rentas declaradas o en períodos en los que el contribuyente no fuera residente en España. Esta ganancia patrimonial imputada además determina la comisión de una infracción tributaria muy grave, sancionable con multa pecuniaria proporcional del 150% de la cuota íntegra resultante en el IRPF correspondiente a dicha ganancia patrimonial. **(Criterio 1 de 3) Régimen de la prescripción.** En segundo lugar nos referimos a la puesta en cuestión de proporcionalidad del régimen de la prescripción en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas. Es este el principal reparo que parece oponer la Comisión Europea a la normativa española, el relativo a la «imprescriptibilidad» de la imposición sobre los bienes y derechos no declarados. En particular, se cuestiona por la Comisión el hecho de que los bienes y derechos no declarados en el Modelo 720, o declarados fuera de plazo, sean asimilados a ganancias patrimoniales no justificadas, y sujetos a imposición sin plazo de prescripción alguna. Pues bien, no supone trato discriminatorio prohibido por el derecho comunitario la imputación de la existencia de ganancia de patrimonio no justificada en el ejercicio en el que se haya incumplido la obligación de declarar los bienes en el extranjero (en el más antiguo entre los no prescritos), por justificarse como medida necesaria para evitar el fraude y garantizar la eficacia de los controles fiscales. El TJUE ha aceptado plazos especiales de prescripción mayores, (sin establecer límites), para «(...) activos extranjeros y los rendimientos que de ellos se obtienen se ocultan a las autoridades». Es viable un plazo de prescripción cuyo cómputo se inicie en el momento en el que el Estado tenga (o deba tener) la información sobre la existencia de los bienes ocultos. Sólo si no se declararon los bienes situados en el extranjero, como contrapartida a la imposibilidad de conocer la titularidad de esos bienes ocultos, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará más tarde, a partir de la finalización del período reglamentario de declaración en la que se debieron declarar. **(Criterio 2 de 3) No vulneración del Derecho de la Unión europea relativo a los derechos de libertad de circulación de capitales y personas.** El establecimiento de esta obligación de informar, que no afecta a bienes situados en España, no supone trato discriminatorio prohibido por el derecho comunitario, al situarse dentro de los límites del art. 65 del Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), por justificarse como medio necesario para evitar el fraude y garantizar la eficacia de los controles fiscales.

- No es genérico e indeterminado, sino que se centra en un grupo particular de contribuyentes con riesgo fiscal: los que fueran titulares de bienes en el extranjero que podrían haber sido adquiridos con rentas no declaradas al Fisco español.

- Las medidas normativas españolas no se basan en una presunción generalizada de fraude respecto a los bienes del extranjero: el contribuyente puede aportar pruebas de su adquisición con rentas debidamente declaradas.
- La información que se pretende conseguir con la declaración informativa no supone una carga excesiva para el contribuyente, y constituye en cualquier caso una información a la que a la Administración tributaria española no le es posible acceder por otros medios. **(Criterio 3 de 3)**

#### PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 39.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27, 93, 178, 179, 183, 226 y 227 y disps. adics. undécima y decimoctava.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 42 bis, 42 ter y 54 bis.

Ley 7/2012 (Intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude), disp. adic. primera.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 63, 65 y 267.

Constitución Española, art. 31.

En la Villa de Madrid y en la fecha arriba indicada, en la reclamación económico-administrativa interpuesta en única instancia ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por **Don Mx..., NIF ...**, actuando en su propio nombre y derecho, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra los siguientes actos:

- Acuerdo de Liquidación de Acta de disconformidad, dictado en fecha 10 de noviembre de 2015 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Andalucía, por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicio 2012, cuantía 188.361,46€.

- Acuerdo de Resolución de Procedimiento Sancionador, dictado el 10/11/2015 por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Andalucía, relativo al Acuerdo de liquidación mencionado, cuantía 253.950,98€.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero:

De los antecedentes obrantes en el expediente administrativo, en relación con el presente recurso debe destacarse lo siguiente:

En fecha 28 de julio de 2014 el interesado presentó Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, Modelo 720, correspondiente al ejercicio 2012, consignando bienes por un importe total de 340.255,93€.

El día 9 de marzo de 2015 se le notificó el inicio de un procedimiento de comprobación e investigación relativo al Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicio 2012, con alcance general. En fecha 26 de mayo de 2015 se instruyó Acta de disconformidad por el referido concepto y ejercicio, que fue confirmada en todos sus términos por el Acuerdo de liquidación que se recurre.

La regularización de la Inspección consistió en determinar una ganancia de patrimonio no justificada por importe de 340.255,93€, valor de los bienes declarados en el Modelo 720 de 2012, que había sido presentado fuera de plazo. Y todo ello en aplicación de lo previsto en el art. 39.2 de la LIRPF.

Al mismo tiempo se instruyó expediente sancionador por el IRPF 2012, confirmado por el Acuerdo de 10 de noviembre de 2015. La conducta infractora del contribuyente se calificó de muy grave y se sancionó con el 150% de la cuota defraudada, en aplicación de lo establecido en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012.

##### Segundo:

Notificados los referidos Acuerdos el 25/11/2015, el interesado procedió a interponer contra los mismos RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA ante el Tribunal Económico-Administrativo Central,

reclamación que se presentó el día 23 de diciembre de 2015, solicitando la tramitación conjunta de ambos expedientes, y efectuando al mismo tiempo las alegaciones. La reclamación se tramita con número 00/0529/2016.

El interesado manifiesta su total disconformidad con los Acuerdos impugnados, solicitando su anulación por las siguientes argumentaciones que en síntesis se exponen, sin perjuicio de su desarrollo en los Fundamentos de Derecho:

1º. Se ha acreditado que el contribuyente era titular de los bienes declarados en el Modelo 720 de 2012 en fechas anteriores a 2007, ejercicio ya prescrito a la fecha de la publicación de la norma que establece la obligación de presentación del Modelo 720.

Por ello, se considera que la norma que regula las consecuencias fiscales de la falta de presentación del Modelo 720 tiene efectos retroactivos, pues sanciona ganancias no justificadas que ya ganaron la prescripción.

2º. El contribuyente no tenía intención de defraudar, y si no presentó la declaración 720 en plazo fue por simple desconocimiento de la norma debido a su trabajo y condición personal. Tan sólo ha cometido una simple negligencia.

3º. Considera que la normativa legal y reglamentaria que regula la obligación de declarar bienes y derechos situados en el extranjero, y las consecuencias en caso de incumplimiento, son contrarias a la Constitución Española y al Derecho de la Unión Europea.

En concreto, se estima que se vulneran los principios constitucionales de seguridad jurídica, capacidad económica, tutela judicial efectiva y presunción de inocencia. Y en cuanto al Derecho de la Unión Europea, considera que la normativa española determina la existencia de un trato discriminatorio, basado única y exclusivamente en que los bienes y derechos a declarar se sitúen o no en territorio español.

4º. Como consecuencia de lo anterior, solicita del Tribunal Económico-Administrativo Central que, si tuviera dudas sobre si la normativa referida resultase o pudiese resultar contraria al artículo 63 del TFUE, plantee al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) una cuestión prejudicial.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero:

Este Tribunal Central es competente para el conocimiento de la presente reclamación económico-administrativa interpuesta en plazo hábil por persona con capacidad, legitimación y representación suficientes, todo ello de conformidad con lo establecido en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (en adelante LGT), y Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria, en materia de Revisión en vía administrativa.

### Segundo:

La cuestión que se plantea en el expediente consiste en determinar si resulta ajustado a Derecho el Acuerdo de Liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Andalucía por el IRPF 2012. Liquidación que tiene por objeto regularizar como ganancia patrimonial, de acuerdo con lo previsto en el art. 39.2 LIRPF, el importe de los bienes y derechos de los que era titular el interesado en el extranjero, y sobre los que no cumplió la obligación de declararlos en plazo en el Modelo 720 "Declaración de bienes y derechos en el extranjero" previsto a tal efecto.

Adicionalmente, y en cuanto a la sanción impuesta por la Inspección, se plantea si es constitutiva de infracción tributaria la conducta del recurrente, que no ocultó a la Administración la tenencia de bienes en el extranjero aunque la declaración 720 hubiera sido presentada fuera de plazo.

### Tercero:

El examen de la cuestión planteada implica en primer lugar exponer cuáles son las normas que regulan desde 2012 la obligación de los residentes en territorio español de informar acerca los bienes y derechos sitos en el extranjero de que sean titulares:

## 1º. La obligación de suministro de información.

De acuerdo con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), introducida por el artículo 1 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de Medidas para la Prevención y Lucha contra el Fraude (en vigor desde 31 octubre 2012), los residentes en España deben suministrar a la Administración tributaria información sobre todos los bienes y derechos de que sean titulares en el extranjero, y en concreto, sobre cuentas bancarias; títulos, activos o valores representativos de la participación en el capital de entidades o fondos, y sobre bienes inmuebles.

En concreto, la Disposición Adicional Decimoctava de la LGT establece:

*“1. Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta Ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:*

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

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

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

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

....

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

Esta obligación, que deberá cumplirse con los requisitos y límites regulados en los arts. 42.bis, 42.ter y 54.bis del Real Decreto 1065/2007 (Reglamento General de Aplicación de los Tributos, RGAT), se realizará mediante la Declaración informativa **Modelo 720**, cuyo plazo de presentación tiene lugar desde el 1 de enero al 31 de marzo de cada año respecto a los bienes del ejercicio anterior (salvo en 2012, en el que el plazo fue de 1 de febrero a 30 de abril de 2013).

## 2º. Infracciones y sanciones por falta de presentación en plazo o presentación incompleta de la Declaración de bienes y derechos en el extranjero

El incumplimiento de la referida obligación de información determina que, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 de la D. AD. 18ª de la LGT, resulte de aplicación un régimen de infracciones y sanciones, que, en el caso de éstas, suponen la exigencia de una multa pecuniaria fija de 5.000€ por cada dato no declarado, con un mínimo de 10.000€. Las sanciones se atenúan en caso de presentación fuera de plazo de la declaración, en cuyo caso ascienden a 100€ por dato, con un mínimo de 1.500€.

## 3º. Consecuencias en el IRPF de la falta de presentación en plazo de la declaración de bienes y derechos en el extranjero

Pero la principal consecuencia de la falta de presentación, o presentación fuera de plazo, de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, es la generación de un nuevo hecho imponible "imprescriptible", previsto en el caso de las personas físicas en el artículo **39.2 de la LIRPF**, y consistente en la imputación de una ganancia patrimonial no justificada por el importe de los bienes y derechos en el extranjero, salvo que se acreditara su adquisición con rentas declaradas o en períodos en los que el contribuyente no fuera residente en España. En concreto, el art. 39.2 LIRPF, en su redacción vigente desde 31/10/2012, establece:

*"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 decimooctava 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".*

#### **4º. Infracción y sanción aplicable a la ganancia patrimonial del art. 39.2 LIRPF**

Esta ganancia patrimonial imputada con arreglo al art. 39.2 LIRPF además determina la comisión de una infracción tributaria muy grave, sancionable con multa pecuniaria proporcional del 150% de la cuota íntegra resultante en el IRPF correspondiente a dicha ganancia patrimonial. Así lo establece la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012, que regula el 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".*

#### **Cuarto:**

Vista la normativa aplicable, lo primero que procede examinar son las alegaciones de la parte actora relativas a la supuesta vulneración de principios constitucionales y del Derecho de la Unión Europea por parte de aquélla.

En lo que afecta a la vulneración de los principios constitucionales de seguridad jurídica, capacidad económica, tutela judicial efectiva y presunción de inocencia, es doctrina reiterada y constante de este Tribunal Central que la vía económico-administrativa no es la apropiada para enjuiciar la adecuación de las normas legales a la Constitución, ya que, de conformidad con lo previsto en los artículos 226 y 227 y la Disposición Adicional Undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el ámbito de competencia material de los órganos de esta vía está limitado única y exclusivamente a los actos de gestión, inspección y recaudación de los

tributos, y no comprende la revisión de las cuestiones de legalidad y constitucionalidad de las normas reguladoras de los mismos, que nuestro Ordenamiento jurídico atribuye en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y al Tribunal Constitucional. En este sentido cabe citar numerosas resoluciones de este Tribunal Central, como las de 23 de junio de 2010 (R.G. 2160/08), 24 de marzo de 2009 (R.G. 912/08), 26 de septiembre de 2007 (R.G. 2379/05), 1 de junio de 2006 (R.G. 3529/03), etc. Por lo que no cabe pronunciarse sobre este asunto.

#### Quinto:

Cuestión distinta es la aducida vulneración del Derecho de la Unión Europea, y en particular, de la libre circulación de capitales consagrada en el TFUE, que según el recurrente ocasiona la obligación de declarar los bienes y derechos en el extranjero y las consecuencias jurídicas desfavorables en caso de incumplimiento de la misma.

En concreto, y en lo que se refiere a la Vulneración de la libertad de circulación de capitales (art. 63 del TFUE - Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), se alega lo siguiente:

1. Existencia de trato discriminatorio respecto de la regulación de las obligaciones de información sobre bienes y derechos ubicados en España.

Se señala por la parte actora que, en relación a los bienes y derechos situados en territorio español, no existe una obligación de información específica distinta de las derivadas de las declaraciones en el IRPF y de las obligaciones generales de proporcionar información con trascendencia tributaria establecidas en el art. 93 de la LGT -incluyendo la información sobre las cuentas y valores situados en territorio español, que proporcionan las entidades financieras-, lo que se contrapone con las distintas consecuencias que rigen en los supuestos de falta de presentación o presentación incorrecta de la declaración de bienes y derechos en el extranjero en relación al resto de declaraciones informativas sobre bienes del territorio español, siendo el importe de las sanciones sustancialmente superior en el primer caso.

Y concluye que ese trato discriminatorio, basado únicamente en que los bienes y derechos a declarar se sitúen o no en territorio español, infringe la libre circulación de capitales consagrada en el art. 63 del TFUE, pues podría dificultar las inversiones de los residentes en territorio español hacia otros países (miembros o no de la Unión Europea)

2. Ausencia de causa de justificación legítima para la restricción

El recurrente indica que, como ha declarado reiteradamente el TJUE, la libre circulación de capitales sólo puede limitarse mediante la normativa nacional si ésta se halla justificada por alguna de las razones del art. 65 TFUE, o por razones imperiosas de interés general.

En concreto, y aunque en el art. 65 TFUE se permite que la normativa fiscal de cada Estado pueda distinguir entre los contribuyentes en función del lugar donde residan, entiende que ello no implica que sea automáticamente compatible con el Tratado, pues es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables, y que no constituya un medio de discriminación arbitraria, lo que considera sí ocurre con las normas españolas en esta materia.

3. Falta de carácter adecuado y proporcionado de la medida.

Considera el recurrente que, aunque el legislador español justifica las medidas en materia de información de bienes en el extranjero en la lucha contra el fraude fiscal, el TJUE ha señalado en múltiples ocasiones que los Estados miembros no pueden ampararse en ella para introducir disposiciones que se fundamenten en una presunción generalizada de fraude, sino sólo para perseguir operativos fraudulentos concretos y determinados. Que es, a su entender, lo que justamente no ha hecho el legislador español:

- Se impone sobre la base de una presunción generalizada de fraude respecto a los bienes y derechos sitos en el extranjero, sin permitir al contribuyente aportar la oportuna información para demostrar la inexistencia del pretendido montaje.

- La cuantía de la sanción es muy elevada, sobre todo en comparación con el resto de sanciones previstos para el incumplimiento de las obligaciones de información tributaria.

- No se contempla la posibilidad de regularización voluntaria, lo que es innecesariamente gravoso en relación con el fin de lucha contra el fraude fiscal que se dice perseguir.

- La información que se pretende conseguir constituye una carga excesiva para el contribuyente, dado que ya existen mecanismos de asistencia mutua que permiten obtenerla.

En definitiva, y en lo que se refiere a la libre circulación de capitales, considera el interesado que la normativa que recoge la obligación de información sobre bienes situados en el extranjero la restringe, y esta restricción no está en ningún caso justificada, pues no resulta adecuada para lograr el objetivo de interés general en el que supuestamente se fundamenta, y además, resulta desproporcionada con relación a ese objetivo.

Este Tribunal Central, ya se adelanta, no está de acuerdo con tales afirmaciones, procediendo a analizar por separado la puesta en cuestión de tres aspectos diferentes de la normativa nacional: el establecimiento específico de una obligación de información de los bienes situados en el extranjero, la posibilidad de que se graven como ganancias patrimoniales no justificadas en IRPF e Impuesto sobre Sociedades patrimonios de los que se es titular desde ejercicios ya prescritos, y la proporcionalidad de las sanciones previstas.

#### Sexto.

Analizamos en primer lugar el acomodo al derecho comunitario del establecimiento específico de una obligación de información de los bienes situados en el extranjero, comenzando por exponer lo que dispone el art. 63 del TFUE en relación a la libertad de circulación de capitales:

##### *“Artículo 63*

*1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.*

*2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”.*

Pero el art. 65 del mismo TFUE admite en determinados casos limitaciones a esta libertad, en el siguiente sentido (el subrayado en nuestro):

##### *“Artículo 65*

*1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:*

*a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;*

*b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.*

*2. Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con los Tratados.*

3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63”.

Como ahora diremos, a juicio de este TEAC, las medidas adoptadas por el legislador española, incluso aunque pudiese considerarse que fueran una restricción a la libertad de circulación de capitales, están plenamente justificadas por la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscal, y de garantizar la eficacia de los controles fiscales, lo que, con arreglo a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, «TJUE»), constituye una razón imperiosa de interés general capaz de justificar esa eventual restricción del ejercicio de las libertades fundamentales contempladas en el TFUE.

Como punto de partida hay que tener en cuenta, a la hora de valorar la normativa española cuestionada, el contexto de su elaboración y los fines que persigue.

A raíz de la decisión de 23 de julio de 2012 del Consejo de la Unión Europea de requerir a España medidas de estabilidad financiera, fueron adoptadas numerosas disposiciones para incrementar la recaudación tributaria y luchar contra el fraude fiscal. Muestra de ello fue la Ley 7/2012, de 29 de octubre, en cuyo apartado II de la Exposición de Motivos se indica:

*“Esta ley contiene una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. La realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca. A su vez, la evolución de los comportamientos fraudulentos y la experiencia acumulada en la aplicación de la normativa tributaria, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, permiten una reforma con perspectiva suficiente como para colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude.*

*Tales objetivos se persiguen con una batería de medidas novedosas diseñadas para impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos, pero también con otras medidas que tienden a perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o de aclarar su correcta interpretación con la finalidad de incrementar la seguridad jurídica de nuestro sistema tributario y evitar litigios innecesarios. Un sistema más coherente técnicamente y más predecible contribuye a lograr una mayor eficacia y una menor litigiosidad, lo que, a su vez, permite liberar recursos para alcanzar un mayor control de las potenciales defraudaciones.*

...

*La globalización de la actividad económica en general, y la financiera en particular, así como la libertad en la circulación de capitales, junto con la reproducción de conductas fraudulentas que aprovechan dichas circunstancias, hacen aconsejable el establecimiento de una obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero. De esta forma, a través de una disposición adicional que se incorpora a la Ley General Tributaria, se establece dicha obligación de información, así como la habilitación reglamentaria para su desarrollo. La obligación se completa con el establecimiento en dicha disposición del régimen sancionador en caso de incumplimiento de la obligación”.*

Así, la Declaración de bienes y derechos en el extranjero constituye una medida aprobada para luchar contra el fraude fiscal e incrementar, por consiguiente, la recaudación, enmarcándose dicha medida en el conjunto de iniciativas que se adoptaron por España para dar correcto cumplimiento a la Decisión del Consejo de 23 de julio de 2012.

Lo que se pretendía conseguir con el modelo 720 es una información sobre Bienes y derechos en el extranjero que, a efectos de comprobaciones presentes y futuras, nutriera la base de datos de la Administración tributaria española, permitiendo una ampliación del control del patrimonio ubicado en el extranjero con el consiguiente ensanchamiento de las bases imponibles de los impuestos personales sobre la renta.

Y todo ello partiendo de la insuficiencia de los instrumentos de cooperación administrativa internacional en lo que se refiere al intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, como luego se verá.

Por otra parte, no es la primera vez que por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha planteado la posible vulneración del TFUE en relación con la distinta situación en la que se encuentran quienes invierten en bienes y derechos en el extranjero en comparación con quienes invierten en el interior de un Estado. En este

sentido, es muy indicativa la **Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 11 de junio de 2009**, asuntos acumulados X (C-155/08) y E. H. A. Passenheim-van Schoot (C-157/08), que llega a las siguientes conclusiones:

- Los Estados tienen el derecho de obtener información sobre activos y rendimientos procedentes de otro Estado.
- La necesidad de equiparar la imposición de los activos y rendimientos situados y obtenidos en el extranjero con los nacionales.
- La consolidación del principio de que razones imperiosas de interés general, entre las que se encuentran la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales (véase, en particular, la sentencia de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05, Rec. P. I 11531, apartado 55) y la lucha contra el fraude fiscal (véase, en particular, la sentencia de 11 de octubre de 2007, ELISA, C-451/05, Rec. P. I 8251, apartado 81) pueden justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por los Tratados.
- El derecho de los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho, en particular en materia fiscal (además de lo que se deriva respecto a los movimientos de capitales del actual artículo 65 del TFUE y del art. 63 TFUE).
- El hecho de que debe respetarse el principio de proporcionalidad.
- La posibilidad de que los Estados, cuando no tienen conocimiento de determinados hechos, inicien una investigación, y que, si resulta que estos elementos no han tributado o lo han hecho insuficientemente, practiquen las correspondientes liquidaciones.
- La búsqueda de la disuasión para que los contribuyentes que poseen activos u obtienen rendimientos en el extranjero, con el fin de no exponerse posteriormente a una liquidación complementaria y, en su caso, a una multa, declaren adecuadamente los mismos.

Así, en el apartado 72 de la Sentencia se indica:

*“En efecto, aun cuando un contribuyente esté sometido a la misma obligación de declarar a las autoridades tributarias tanto por sus activos y rendimientos nacionales como por sus activos y rendimientos no nacionales, sigue siendo cierto que -en lo que respecta a los activos y rendimientos que no son objeto de un sistema automático de intercambio de información- el riesgo para un contribuyente de que los activos y rendimientos ocultados a las autoridades tributarias de su Estado miembro de residencia sean descubiertos es menor en el caso de los activos y rendimientos que proceden de otro Estado miembro que en de los activos y rendimientos nacionales”.*

Por ello, y de acuerdo con los postulados de la Sentencia, este Tribunal Central considera que con la normativa española sobre el 720 no se está sometiendo a aquellos que invierten en el extranjero a una carga fiscal mayor que a los que invierten en el interior del territorio español: la carga fiscal es idéntica. El distinto trato no es fiscal, sino de carácter sancionador, y se produce cuando no se cumple con las obligaciones tributarias. Y se justifica en la conducta cualificada consistente en situar bienes y derechos en el extranjero con la presunta intención de defraudar a la Hacienda Pública española. Además, hay que recordar que el ejercicio de la soberanía fiscal de los Estados miembros, concretado en este caso en las actividades de obtención de información, no se de ejercer con igual intensidad fuera de sus respectivos territorios, aun en los de otros Estados miembros de la UE, que en el territorio que le es propio. No existe una relación equiparable a la hora de realizar un análisis de comparabilidad entre ejercer la soberanía fiscal respecto de bienes y derechos situados en España o situados en el extranjero.

En efecto, ninguno de los instrumentos existentes en el momento de la aprobación de la Declaración de Bienes y Derechos en el Extranjero (ni en la actualidad) garantizaban que la Administración española pudiera obtener la información a que hace referencia dicha declaración informativa. Y ello incluso en el ámbito de la Unión Europea, no ya en el de terceros países (a los que también afecta el Modelo 720).

Así, ni la información proporcionada por la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, ni la obtenida en aplicación de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (información en relación con los rendimientos de trabajo personal, honorarios de director, seguros de vida, pensiones, y rendimientos de capital inmobiliario), cubren los datos que se pretende obtener con el Modelo 720. Por su parte, la obtención de información previa

solicitud de España a otros Estados miembros tiene el inconveniente de que sólo puede referirse a un caso concreto, debiendo el Estado requirente acreditar la pertinencia previsible de esa información, lo que implica su relación con una investigación concreta. Y en la Declaración del 720 no es necesario.

En el ámbito de intercambio internacional de información fiscal, y de acuerdo con el art. 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, se reconoce el principio general de que los Estados *“intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes”*. La interpretación de la expresión *“previsiblemente pertinente”* determina el alcance del intercambio que ha de ser el más amplio posible y generoso, siempre respetando unos límites: no permite efectuar una solicitud de información sin nexo aparente con una investigación abierta; las peticiones masivas de información tampoco son procedentes. Así, la Declaración del 720 surge precisamente ante la ausencia de indicios de fraude, dada la imposibilidad de España de conocer por los medios ordinarios atribuidos por su ordenamiento jurídico la existencia de bienes y derechos en el exterior.

Por ello, a juicio de este Tribunal, el establecimiento de esta obligación de información no atenta contra las libertades comunitaria. Como se indica en la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012 de 29 octubre, la globalización de la actividad económica y la necesidad de obtener información sobre bienes y derechos situados en el extranjero para una adecuada lucha contra el fraude fiscal, son las razones que determinan el establecimiento de una obligación específica de información sobre aquellos bienes. Y no se trata de una *“discriminación arbitraria”* en el sentido del art. 65.3 del TFUE, sino que viene plenamente justificada por el hecho de que no existen suficientes mecanismos de intercambio de información que permitan el conocimiento de todos los bienes y fuentes de rentas de que puedan disponer los residentes en España. Pensemos así que, aunque sí pueden haber sido suscritos acuerdos de intercambio de información con determinados países, o existan cláusulas de intercambio contenidas en los convenios para evitar la doble imposición, no será siempre el caso, en especial con los Estados que tienen la consideración de paraísos fiscales.

A priori, el legislador español no está realizando una presunción generalizada de existencia de fraude fiscal por la mera tenencia de bienes en el extranjero, pero sí considera que con los mecanismos habituales de información le resulta imposible conocer todas las fuentes de renta de los contribuyentes. Y para asegurarse de que se cumple el principio del art. 31 de la Constitución Española de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, establece la obligación informativa cuestionada por el recurrente. Que hay que resaltar que no es, en principio, más que eso: una declaración informativa de los bienes y derechos que se poseen en el extranjero, sin mayores consecuencias si éstos han sido adquiridos con rentas declaradas y no se ha realizado ningún comportamiento elusivo.

De ahí que la propia existencia de una obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero no vulnere el Derecho de la Unión Europea ni atente la libertad de circulación de capitales. Está plenamente justificado aplicar un tratamiento distinto a la titularidad de esa clase de bienes en la medida en que resulta necesario para la correcta aplicación de los impuestos. No se basa en una presunción de fraude generalizada, como tampoco lo están todas las obligaciones de información establecidas en la normativa tributaria española, y cuya finalidad no es otra que permitir el adecuado control de todas las fuentes de renta. Y el de los bienes en el extranjero resulta especialmente importante en la medida en que no es posible en todos los casos obtener la información por los mecanismos normales de intercambio de información -aunque éstos sean cada vez más precisos-.

Por ello, un contribuyente normalmente cumplidor con sus deberes fiscales, nada debe temer de esta obligación de información, ni considerar que le restringe su derecho a la adquisición de bienes en el extranjero: en la medida en que lo haya realizado con rentas declaradas, ninguna consecuencia gravosa le afectará. La declaración del Modelo 720 es en sí neutral, y no presume que el titular de los bienes en el extranjero que debe presentarla es un defraudador.

En definitiva, y como resumen de todo lo anterior en relación con lo alegado por el recurrente, se considera que la normativa española relativa a la obligación de información de bienes en el extranjero no vulnera el Derecho de la Unión Europea y en concreto los derechos de libertad de circulación de capitales y de personas:

- No existe trato discriminatorio respecto de la regulación de las obligaciones de información sobre bienes y derechos ubicados en España, puesto que el art. 65 TFUE permite dar tratamientos fiscales distintos a situaciones diversas, y la falta de información sobre los bienes en el extranjero justifican las consecuencias más gravosas.

- Existe causa de justificación legítima para el diferente tratamiento fiscal, cual es la lucha contra el fraude fiscal. Que no es genérico e indeterminado, sino que se centra en un grupo particular de contribuyentes con riesgo fiscal: los que fueran titulares de bienes en el extranjero que podrían haber sido adquiridos con rentas no declaradas al Fisco español.

- Las medidas normativas españolas no se basan en una presunción generalizada de fraude respecto a los bienes del extranjero: el contribuyente puede aportar pruebas de su adquisición con rentas debidamente declaradas.

- La información que se pretende conseguir con la declaración informativa no supone una carga excesiva para el contribuyente, y constituye en cualquier caso una información a la que a la Administración tributaria española no le es posible acceder por otros medios.

- Por último, y en lo que a la libertad de circulación de personas atañe, no se estima que ésta pudiera verse limitada e influir en el traslado de la residencia a España de un ciudadano de la Unión Europea, por el solo hecho de que tuviera que cumplir con una obligación informativa para la Administración tributaria española.

### Septimo:

Lo anteriormente expuesto sobre al acomodo a derecho comunitario de la obligación de información, se ratifica si acudimos, como sugiere la parte actora, al Procedimiento nº 2014/4330 contra el Reino de España, en relación con la Declaración de bienes y derechos radicados en el extranjero establecida por la Ley 7/2012 y su normativa de desarrollo, abierto por la Comisión Europea contra España.

La investigación preliminar efectuada en el seno del referido Procedimiento concluyó mediante una Comunicación de la Comisión Europea de 16/12/2014 que desestimó los argumentos de los denunciantes en el siguiente sentido (los subrayados son nuestros):

*“(...)2. Supuesta restricción injustificada del Derecho de la UE.*

*Se ha alegado que la obligación de declarar podría constituir una restricción del Derecho de la UE debido a que se aplica exclusivamente a los activos situados en el extranjero, y por el régimen de sanciones conexas a la misma.*

*Los servicios de la Comisión señalan que, a fin de determinar si la diferencia de trato derivada del hecho de que solo estén sujetos a la obligación de declarar los activos situados en el extranjero constituye una restricción, convendría comprobar si en situaciones fiscales comparables se concede un trato diferente.*

*De conformidad con lo dispuesto en el artículo 65, apartado 1, del TFUE, los Estados miembros están autorizados a distinguir «entre contribuyentes cuya situación difiera [...] con respecto a los lugares donde esté invertido su capital» en tanto en cuanto tales medidas no constituyan «ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63».*

*Por tanto, debe establecerse una distinción entre las diferencias de trato autorizadas por el artículo 65, apartado 1, letra a), del TFUE y las discriminaciones prohibidas por el apartado 3 de ese mismo artículo.*

*Así, desde la óptica de la información de la que disponen las autoridades españolas a fin de garantizar la imposición de la (pasada/futura) renta de sus residentes, la situación de los activos situados en España no es necesariamente comparable con la de los activos situados en el extranjero.*

*Cabe señalar que, incluso en el caso de que la obligación de declarar se considerara una restricción, con arreglo a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, «TJUE»), la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscal o de garantizar la eficacia de los controles fiscales podría constituir una razón imperiosa de interés general capaz de justificar esa restricción del ejercicio de las libertades fundamentales contempladas en el TFUE. Por lo tanto, las medidas nacionales que restringen el ejercicio de las libertades fundamentales pueden estar justificadas, siempre que sean apropiadas para alcanzar el objetivo perseguido y no vayan más allá de lo que es necesario para lograrlo.*

### 3 Criterios de aplicación objetivos

*A la luz de lo anterior, la obligación de declarar determinados activos situados en el extranjero parece fundada en criterios objetivos y, en muchos aspectos, proporcionada.*

*En primer lugar, la obligación de declarar reviste carácter general. Se impone sin discriminación alguna a todos los contribuyentes residentes en España, ya sean personas físicas o jurídicas, ciudadanos españoles o de otros Estados miembros de la UE, siempre que los contribuyentes detienen activos cubiertos por la obligación de declarar situados en el extranjero.*

*En segundo lugar, su ámbito de aplicación pretende abarcar también los activos situados en el extranjero que no se inscriben en el marco jurídico de la UE actualmente en vigor. La declaración de los activos situados en el extranjero representaría, por tanto, una fuente de información sobre las fuentes de renta imponible pasadas y futuras de los contribuyentes residentes.*

*En tercer lugar, la lista de los activos que deben declararse es limitada, ya que abarca tres categorías de activos (cuentas bancarias, valores, derechos y contratos de seguros de vida, y bienes inmuebles).*

*En cuarto lugar, la obligación de declarar se aplica únicamente si el valor de los activos en cuestión supera al final del ejercicio (o ha superado durante el año) el importe de 50.000 euros. Este umbral se aplica por separado a cada una de las categorías de activos de que se trate. Por lo tanto, una determinada categoría de activos solo deberá declararse si supera el umbral.*

*Por último, la declaración debe presentarse solamente una vez y debe renovarse únicamente en caso de que el valor de los activos en una categoría particular aumente en más de 20.000 euros.”*

Como vemos, la Comisión Europea no se ha cuestionado por la Comisión Europea ni la justificación y proporcionalidad de la obligación informativa en sí -antes al contrario, ha sido confirmada.

#### **Octavo:**

En segundo lugar nos referimos a la puesta en cuestión proporcionalidad del régimen de la prescripción en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas. Es este el principal reparo que parece oponer la Comisión Europea a la normativa española, el relativo a la “imprescriptibilidad” de la imposición sobre los bienes y derechos no declarados. En particular, se cuestiona por la Comisión el hecho de que los bienes y derechos no declarados en el Modelo 720, o declarados fuera de plazo, sean asimilados a ganancias patrimoniales no justificadas, y sujetos a imposición sin plazo de prescripción alguna.

También en este caso, a juicio de este TEAC, la medida analizada está plenamente justificadas por la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscal, y de garantizar la eficacia de los controles fiscales.

El punto de partida es constatar que el régimen jurídico de la prescripción no está regulado en el Derecho comunitario, remitiéndose a la normativa interna de los Estados miembros, como ha reconocido la jurisprudencia del TJUE. Desde esta perspectiva, el legislador español puede realizar una regulación libre de la prescripción al estar en el ámbito exclusivo de su soberanía dentro de los límites del respeto a los principios del Derecho de la Unión Europea, especialmente los de equivalencia y efectividad.

Por ello, nada obsta a la existencia de plazos especiales de prescripción. La Sentencia del TJUE de 11 de junio de 2009 antes mencionada, C-155/08, contiene la siguiente manifestación respecto a la admisión de plazos más amplios:

*“En consecuencia, procede responder a la tercera cuestión que los artículos 49 CE y 56 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, cuando un Estado miembro aplica un plazo para la liquidación complementaria que es mayor en el caso de los activos poseídos en otro Estado miembro que en el de los activos poseídos en ese primer Estado miembro, y cuando esos activos extranjeros y los rendimientos que de ellos se obtienen se ocultan a las autoridades tributarias del primer Estado miembro, las cuales no disponen de indicio alguno sobre su existencia que les permita iniciar una investigación, la multa impuesta por la ocultación de dichos activos y rendimientos extranjeros se calcule de forma proporcional al importe de la liquidación complementaria y de acuerdo con ese período más largo”.*

Como se ve, el Tribunal, ante la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscal, y de garantizar la eficacia de los controles fiscales, acepta la posibilidad de existencia de un plazo mayor, sin establecer límite. En tal sentido, por ejemplo, sería ajustado al Derecho de la Unión un plazo de 30 años, o incluso una situación en la que el plazo se inicie desde el momento en que el Estado cuente con la información o con los indicios de ella. El

Tribunal no realiza una interpretación restrictiva, sino todo lo contrario, al ser consciente de la modalidad cualificada de fraude que supone la deslocalización de los bienes y derechos fruto de la defraudación.

En la normativa española, a deuda tributaria correspondiente a las ganancias no justificadas de patrimonio prescribe conforme a las reglas generales siempre que se presente la Declaración del 720 en plazo. Sólo si esto no ocurre, como contrapartida a la imposibilidad de conocer la titularidad de bienes ocultos en el extranjero, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará más tarde, a partir de la finalización del período reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo al cual haya de imputarse la ganancia no justificada conforme a lo previsto en el art. 39.2 LIRPF (es decir, el período no prescrito más antiguo susceptible de regularización en el momento de detección de dichas ganancias).

Por lo que, en consecuencia, este Tribunal Central considera que la normativa examinada relativa a la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero y sus consecuencias fiscales en caso de incumplimiento no vulnera el Derecho de la Unión Europea.

Por último, debe dejarse constancia de que este Tribunal Central desconoce si el Procedimiento nº 2014/4330 abierto por la Comisión contra el Reino de España ya citado, en el contexto del cual, tal y como se ha hecho público, la Comisión ha enviado a España en fecha 15 de febrero de 2017 un dictamen motivado instando la modificación de sus normas en este ámbito, y advirtiendo que *“de no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a España ante el TJUE”* ha sido finalmente remitido ante el TJUE, y, en su caso, el estado de la tramitación. Hay que señalar que la Comisión Europea no dispone en estos concretos procedimientos de infracción de la potestad de imponer unilateralmente la derogación o inaplicación de una normativa nacional en tanto no exista sentencia del Tribunal de Justicia.

Por otra parte, el planteamiento de una cuestión prejudicial ante dicho Tribunal -como pretende el reclamante- es potestativo para el TEAC en la medida en que sólo está obligado a hacerlo cuando, tal y como dispone el art. 267 del TFUE, *“las decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de derecho interno”*, circunstancia que aquí no concurre, puesto que la presente resolución es impugnabile en la vía contencioso-administrativa. Y no se estima necesario pronunciamiento del TJUE respecto a la cuestión de fondo del presente recurso por los motivos que se exponen en los siguientes Fundamentos de Derecho.

#### Noveno:

En relación con la puesta en cuestión de la proporcionalidad del régimen sancionador no es necesario hacer pronunciamiento expreso ya que, como después se dirá, en el presente caso este TEAC considera que se han de anular las sanciones impuestas.

#### Decimo:

En cuanto al caso concreto que nos ocupa, los hechos a considerar son los siguientes:

1º. **D. Mx**, en fecha 28 de julio de 2014, procedió a la presentación de la Declaración Informativa sobre Bienes y Derechos en el extranjero, Modelo 720, correspondiente al ejercicio 2012. La referida Declaración se presentaba fuera de plazo, ya que éste había finalizado para aquel ejercicio el día 30 de abril de 2013.

En la Declaración se hacían constar bienes en el extranjero por importe total de 340.255,93€. Los bienes, depositados en la entidad bancaria **Z AG** de Suiza, consistían en participaciones en SICAV domiciliadas en Luxemburgo.

Junto al Modelo 720, el Sr. **Mx...** dirigió al día siguiente a la Agencia Tributaria una comunicación relativa al Impuesto sobre la Renta de los ejercicios 2010, 2011 y 2012, manifestando que en el año 2013 había procedido a la venta de los valores situados en el extranjero, y que de los mismos había obtenido en los ejercicios anteriores unos rendimientos, con los cuales no alcanzaba el mínimo necesario para presentar declaración por el IRPF, dado que no tenía otras fuentes de renta.

2º. Por la Inspección de Hacienda de Granada fueron iniciadas con el interesado actuaciones de comprobación e investigación por el IRPF y la Declaración modelo 720 de 2012 en fecha 9 de marzo de 2015, proponiéndose la correspondiente regularización en acta de disconformidad de fecha 26/05/2015.

En el curso del procedimiento la Inspección requirió al obligado tributario justificación documental de que los bienes de que era titular en 2012 y que habían sido declarados en el Modelo 720, habían sido adquiridos con

cargo a rentas declaradas, u obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no hubiese sido sujeto pasivo del IRPF. No se aportó justificación alguna en este sentido, tal y como consta en diligencia de fecha 23/04/2015.

La Inspección, en aplicación del art. 39.2 LIRPF, procedió a regularizar la situación tributaria del recurrente, imputando como ganancia de patrimonio no justificada el importe de los bienes sitos en el extranjero, y declarados fuera de plazo en el Modelo 720. El acto de liquidación ahora recurrido confirmó la propuesta de la Inspección.

3º. En concreto, el art. 39.2 de la LIRPF, introducido por el art. 3 Dos de la Ley 7/2012 LPFF, establece:

*“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.”*

Como se ha indicado, el Sr. **Mx...**, titular de bienes en el extranjero, no presentó en el plazo establecido la Declaración informativa Modelo 720 por el ejercicio 2012. Pero la sola presentación voluntaria y extemporánea de dicha declaración no le eximía de la aplicación de la ganancia patrimonial conforme al art. 39.2 LIRPF, por lo que debería haber regularizado voluntariamente su IRPF 2012 mediante la declaración de dicha ganancia.

El contribuyente alega a este respecto que sí puso en conocimiento de la Administración las rentas generadas por los bienes en el extranjero (por las que no alcanzaba el mínimo para la obligación de declarar en el IRPF), pero no los declaró como ganancia patrimonial del art. 39.2 porque la normativa del IRPF no prevé que los propios contribuyentes puedan declarar ganancias de patrimonio no justificadas, sino que ésta es una potestad de liquidación de la Administración. Y en cualquier caso, que los bienes habían sido adquiridos antes de 2007, ejercicio ya prescrito a la fecha de la publicación de la norma que introduce en la Ley del IRPF el art. 39.2, por lo que no procedía la aplicación de dicho artículo.

Además, alega que con esta norma se vulnera el principio constitucional de capacidad económica, pues la consecuencia de la falta de presentación, o presentación fuera de plazo, del Modelo 720, implica la tributación como ganancia de patrimonio no justificada del importe total de bienes no declarados, con lo que se está creando una renta ficticia que atenta contra dicho principio. Si además esos bienes son posteriormente objeto de transmisión, como ha sido en su caso, se tributará de nuevo por la ganancia que en su caso pudiera ponerse de manifiesto.

Sobre estas cuestiones cabe indicar:

La mera presentación extemporánea del modelo 720 sólo determina, como arriba se ha indicado, que se reduzca la sanción por la falta de presentación en plazo de la obligación informativa, de acuerdo con lo establecido en la Disposición Adicional 18ª de la LGT. Es decir, la infracción formal no se sancionaría con una multa pecuniaria fija de 5.000 euros por dato, sino con 100 euros por dato.

Pero, en cambio, la presentación extemporánea del modelo 720 no implica 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 ello, la regularización por la Administración tributaria de esas ganancias patrimoniales no justificadas o de la presunción de renta establecida *“en todo caso”* por ese artículo produce normalmente una deuda tributaria que debe ser liquidada.

Lo anterior resulta coherente con la naturaleza de ambas obligaciones tributarias. La declaración informativa tiene un puro carácter formal, mientras que el IRPF 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. E incluso, tampoco puede determinar la exclusión de la sanción que gira sobre la obligación tributaria material principal.

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

Ello plantea si resulta posible, en sí misma, la regularización extemporánea de la ganancia patrimonial no justificada regulada en el artículo 39.2 LIRPF. A este respecto, es cierto que la doctrina y la jurisprudencia han venido considerado que la figura de las ganancias patrimoniales no justificadas es un mecanismo de cierre del IRPF que sólo puede utilizar la Administración tributaria, sin que el contribuyente pueda declarar por ese concepto.

No obstante, el apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF parece que supone una excepción a dicha regla general. Este apartado 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 justificado, por lo que la aplicación de esa regla especial no se limita a la Administración tributaria, sino que resulta aplicable en todo caso. Luego esa calificación no sólo se produce en caso de que liquide la Administración tributaria, sino que también resultaría posible su autoliquidación por el contribuyente. Y su regularización requeriría declararlo como una ganancia patrimonial de otros elementos patrimoniales, integrada 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. El contribuyente que no presentó en plazo el modelo 720 pudo posteriormente regularizar espontáneamente su situación tributaria subsanando la totalidad de los incumplimientos producidos, es decir, regularizando 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 del artículo 27 de la LGT.

En cuanto a lo alegado en relación a que se liquida como ganancia patrimonial el valor de bienes adquiridos en ejercicios prescritos, y la posible vulneración de principios constitucionales, la Administración no ha hecho más que aplicar la norma vigente, no siendo de su competencia el enjuiciamiento de la adecuación de la misma a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea.

Pero además, y como ya se ha indicado, esta presunción de ganancia patrimonial no se aplica de forma absoluta y en todo caso, sino que justamente exime a quien acredite que cumplió debidamente sus obligaciones fiscales, bien porque los referidos bienes fueron adquiridos con rentas declaradas, bien porque su adquisición tuvo lugar cuando el titular no era contribuyente del impuesto español.

Así lo dispone el art. 39.2 LIRPF en su segundo párrafo:

“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.”

El interesado no ha justificado que las inversiones en SICAV realizadas en Suiza hubieran sido realizadas con rentas declaradas, o en períodos en que no hubiese tenido la condición de contribuyente de IRPF, a pesar de haber sido expresamente requerido para ello por la Inspección, por lo que procede la aplicación de lo previsto en el art. 39.2 LIRPF.

#### Undécimo:

Plantea también el recurrente la cuestión de la sanción impuesta. Por la Inspección, además de la regularización en el IRPF 2012 de la ganancia patrimonial conforme al art. 39.2, se instruyó expediente sancionador aplicando lo dispuesto en la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012:

*“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.”

El interesado alega, en relación con esta cuestión, que no tenía intención de defraudar, y que si no presentó la Declaración 720 en plazo fue por simple desconocimiento de la norma debido a su trabajo y condición personal. Tan sólo ha cometido una simple negligencia.

Añade que, dado que la finalidad de esta declaración informativa es la lucha contra el fraude, el objetivo se cumple con la presentación de la misma aunque sea fuera de plazo. Y que un defecto formal, cual es precisamente la presentación fuera de plazo, no debería tener las consecuencias desproporcionadas que establece la ley

Por último, considera que la normativa sancionadora derivada del incumplimiento de la obligación informativa del Modelo 720 vulnera los principios constitucionales de presunción de inocencia y “non bis in idem”, pues no atiende a la conducta y diligencia del contribuyente, y se prevén sanciones tanto por el incumplimiento formal como por la ganancia patrimonial imputada con arreglo al art. 39.2.

La Inspección, por su parte, estima que, tal y como se desprende del art. 39.2 LIRPF, la presentación extemporánea de la declaración informativa no evita el incumplimiento de la obligación material. Y 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. Entiende así que el interesado, al tiempo de presentar el modelo 720, pudo regularizar su situación en el IRPF de forma voluntaria, y que, no habiéndolo hecho, incurre al menos en la simple negligencia que el art. 183 de la LGT considera necesario para que una conducta pueda ser calificada como infracción tributaria.

Este Tribunal Central, con independencia de lo ya expuesto en relación al régimen sancionador derivado del incumplimiento de la obligación informativa de los bienes y derechos en el extranjero, considera que en el presente caso no es posible calificar de constitutiva de infracción tributaria la conducta del interesado.

Es incuestionable, como tiene reiteradamente reconocido este Tribunal y la jurisprudencia, la aplicabilidad de los principios constitucionales y penales en el ámbito de la normativa sancionadora en materia tributaria. En particular, no cabe duda de la vigencia de los principios de presunción de buena fe y de presunción de inocencia, sin que en ningún caso pueden admitirse supuestos de responsabilidad objetiva, siendo en todo caso necesario el elemento intencional o culpabilidad para que pueda entenderse cometida una infracción tributaria. En este sentido, la jurisprudencia, primero, y después el legislador, tienen declarado que no cabe la aplicación de sanción cuando el sujeto pasivo haya procedido con arreglo a una interpretación razonable de la norma. Así, el artículo 178 LGT consagra el principio de responsabilidad en relación con el ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria, estableciendo el artículo 179.1 que “*las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos*”, añadiendo el artículo 179.2 que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria, entre otros supuestos (letra d) “*cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*” y que “*entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma*”. Sin embargo, es igualmente claro que no puede confundirse la interpretación razonable de la norma con el desprecio que a la misma entraña su desconocimiento

culpable, ni que el solo hecho de que la infracción pueda ser descubierta por la Administración en base a los datos obrantes en su poder sea suficiente para excluir la concurrencia de culpabilidad. Así, el artículo 183.1 dispone que *“son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas como tales en esta o en otra ley”*.

Profundizando en el concepto de negligencia, su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias -entre otras- de 6 de junio de 2008 (Rec nº 146/2008), 12 de julio de 2010 (Rec 480/2007) o 20 de diciembre de 2013 (Rec 1587/2010).

En la primera de las Sentencias citadas se señala:

*«... la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003 ignora la obligación de motivar que deriva de la Ley y la Constitución porque, como ya hemos recalcado antes, no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse», y que **«no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere»** (FD 6). Y la misma doctrina vino a sentar la Sección Segunda de este Tribunal cuando en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 216/2002), señaló: «Es patente, de lo transcrito, que no se ha producido ni en la vía administrativa, ni en la jurisdiccional, la valoración de los específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada. Tanto en una como en otra resolución se limitan a realizar formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de las infracciones tributarias, **pero no llevan a cabo, como es necesario, un análisis de esas ideas con referencia a los específicos hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada.**- Al no haberse hecho así se ha infringido la doctrina sentada en las sentencias de contraste, por lo que se está en el caso de estimar el recurso, anulando la sanción impuesta» (FD Cuarto).»*

Estas sentencias, al referirse a la motivación, lo hacen imponiendo a la Administración una exigencia y detalle que implica un importante esfuerzo de definición y de razonamiento. Así, cuando se dice: *“hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico”* o *“Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere”* o *“sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados”*, se está rechazando cualquier fórmula objetiva y objetivada, imprecisa o generalizada; bien al contrario, se está exigiendo a la Administración que se traigan los elementos concretos de la conducta que indiquen la culpabilidad, es más, incluso detallados, para incorporarlos al razonamiento que concluya con la existencia de culpabilidad.

A su vez se rechaza cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. Pero el que exista el elemento subjetivo de la culpabilidad ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la motivación. Hasta tal punto se es exigente, que una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas, ni siquiera es subsanable, siendo criterio de este TEAC que, una vez anulada una sanción por resolución o sentencia por falta de motivación, al tratarse de un elemento esencial, le queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador.

Llegados a este punto procede analizar si la motivación de la culpabilidad señalada por la Inspección, consistente en que el contribuyente, por el hecho de que presentar fuera de plazo el Modelo 720, *“también debía ser conocedor de las consecuencias que estas nuevas normas introducidas por la Ley 7/2012 asociaban a la falta*

*de justificación de que los bienes procedían de rentas declaradas o de un ejercicio en el que no fuera contribuyente de IRPF”, es suficiente para considerar su conducta infractora a efectos tributarios.*

Pues bien, el hecho de que una norma sea clara y de fácil comprensión, no puede suponer de forma automática la imposición de una sanción. Es evidente que la apreciación de la concurrencia de la culpabilidad exige el análisis del conjunto de las circunstancias concurrentes en cada supuesto concreto.

Y ese análisis no ha tenido lugar en este caso.

Para empezar, el interesado sí cumplió con su obligación de presentar la Declaración de bienes y derechos en el extranjero, aunque lo hiciera fuera de plazo, sin requerimiento previo de la Administración. Era una obligación que suponía una novedad en el ordenamiento tributario español, y el primer período al que afectó fue el de 2012, justamente la declaración que se presentó. Cabe presumir que, dada la situación del contribuyente - jubilado y no declarante de IRPF-, así como la ausencia de otras fuentes de renta (la Inspección no las ha puesto de manifiesto, a pesar de haber realizado una comprobación de alcance general), no se viera normalmente necesitado de asesoramiento tributario para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Sólo en 2014, al presentar la declaración de IRPF 2013 como consecuencia de la venta de los activos de Suiza, es cuando se plantea la existencia de una obligación informativa incumplida, y, aunque fuera de plazo, se procede a la presentación de la Declaración.

Por ello, la intención de defraudar por parte del contribuyente no ha quedado demostrada, en la medida en que puso en conocimiento de la Administración la existencia de sus bienes en el extranjero.

Ahora bien, es cierto que, del mismo modo que procedió a la presentación fuera de plazo del Modelo 720, pudo asimismo regularizar su situación tributaria por medio de la presentación del IRPF 2012 imputando la ganancia patrimonial conforme al art. 39.2 LIRPF. En cambio, se limitó a comunicar a la Administración que, por las rentas obtenidas por aquellos bienes, no alcanzaba la obligación de declarar. Ello demuestra que él mismo, o sus asesores, no eran desconocedores de las graves consecuencias derivadas del incumplimiento de la presentación en plazo del Modelo 720.

Pero, como ya se ha dicho, el conocimiento de la norma no supone de forma automática la concurrencia de culpabilidad. Aunque a efectos de la sanción la Disposición Adicional Primera considera infracción tributaria la conducta que incide en el supuesto del art. 39.2 LIRPF, que no distingue entre la falta de presentación o la presentación fuera de plazo del Modelo 720, no cabe duda que, a la hora de apreciar la culpabilidad inherente a toda infracción, no será calificada del mismo modo la conducta de aquél que consciente y voluntariamente ocultó la tenencia de bienes en el extranjero y no presentó la Declaración informativa, que la del otro que no tuvo esa intención, y cumplió con su obligación aunque fuera de plazo. Y además, en este caso, aportando justificación de que los bienes eran poseídos desde períodos muy anteriores, previos a su situación actual de jubilación.

En todo caso, la motivación de la culpabilidad que consta en el Acuerdo de imposición de sanción es claramente insuficiente. No se realiza ninguna valoración de las circunstancias concretas que inciden en la conducta del obligado tributario, no bastando la referencia a su obligación de conocer las normas aplicables. Se utiliza una mera fórmula convencional y genérica, que no justifica suficientemente el elemento subjetivo que debe concurrir en la conducta sancionada y cuya acreditación debe resultar del proceso lógico y jurídico que ha determinado la decisión. Por consiguiente, si no queda acreditado el elemento subjetivo de la infracción y la sanción se impone por medio de una motivación genérica, ha de concluirse que lo procedente ha de ser su anulación, puesto que reposa, exclusivamente, en una presunción de intencionalidad.

Por lo expuesto,

**ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala, en la referida reclamación económico-administrativa,

#### **ACUERDA**

**ESTIMARLA EN PARTE**, confirmando la liquidación impugnada por resultar ajustada a Derecho, y anulando la sanción según lo argumentado en el Fundamento de Derecho Décimo de la presente resolución.



Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.