

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078414

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 2 de julio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1124/2020

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Obtención de información con carácter general. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Modelo 720. Políticas y principios del Derecho comunitario. Libre circulación de capitales. La sentencia recurrida anula la sanción que había sido impuesta por no considerar acreditada la concurrencia del elemento subjetivo del injusto y confirma la liquidación mediante la que se imputa una ganancia patrimonial en IRPF en el ejercicio 2012. El recurso suscita la duda de si la Sala a quo ha interpretado y aplicado el derecho de la Unión Europea en aparente contradicción con la jurisprudencia del TJUE o, al menos, en un supuesto en que podría haber resultado exigible la intervención de ese Tribunal a título prejudicial, máxime cuando se encuentra pendiente de resolución un recurso por incumplimiento ante el mismo (asunto C-788/2019, DOUE de 23/12/2019), relacionado con la cuestión central planteada en este caso, es evidente que en el presente recurso concurre la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. Es necesario, por tanto, que este Tribunal se pronuncie sobre si, en el marco de las libertades fundamentales del TFUE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del TJUE y, a tenor de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, una liquidación por IRPF puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan, correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la disp. adic 18ª LGT. [Vid. STSJ de Extremadura de 19 de diciembre de 2019, recurso n.º 260/2019 (NFJ076698) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

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

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 (Funcionamiento de la UE), arts. 21, 45, 56, 63 y 65.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 3, 10, 27 y disp. adic. decimoctava.

Constitución Española, art. 9.

Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, art. 44.

PONENTE:*Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.***AUTO**

Excmos. Sres.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez, presidente

D. José Luis Requero Ibáñez

D. César Tolosa Tribiño

D. Fernando Román García

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 2 de julio de 2020.

HECHOS

Primero.

1. El procurador don Jesús Fernández de las Heras, en representación de doña Estela y de don Luis Manuel, asistidos del letrado Francisco Javier Galindo García, mediante escrito de 4 de febrero de 2020, preparó recurso de casación contra la sentencia de 19 de diciembre de 2019, de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que estimó en parte el recurso nº 260/2019, interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura (TEAREx) de 30 de noviembre de 2018, en el sentido de confirmar el acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012, anulando, no obstante, el acuerdo sancionador, por los hechos constatados en el procedimiento de inspección.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas los artículos 56 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE de 3 de marzo de 2010 ["TFUE"], el artículo 9.3 de la Constitución Española ["CE"] y el artículo 10.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria ["LGT"].

Considera también vulnerada la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre los requisitos para que una ampliación del plazo de la potestad de la administración para liquidar no contravenga los principios de libre circulación de capitales y libre prestación de servicios, citando, en particular, la sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de junio de 2009, X (C-155/08) y E. H. A. Passenheim-van Schoot (C-157/08), contra Staatssecretari van Financiën.

3. Argumenta que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución judicial recurrida puesto que la razón esencial en que estriba la desestimación del recurso no es sino la consideración de la conformidad a derecho del régimen contenido en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ["LIRPF"]. Una interpretación distinta de la sentencia del TJUE antes citada, habría obligado a la Sala de instancia a apreciar la vulneración de las normas del TFUE invocadas con el sistema de imprescriptibilidad de la potestad de regularización aparecido tras la reforma introducida 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 (BOE de 30 de octubre).

4. Asevera que las normas invocadas como infringidas forman parte del Derecho estatal y del Derecho de la Unión Europea.

5. Justifica que la cuestión jurídica que suscita el recurso de casación preparado tiene interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque concurren las circunstancias previstas en el artículo 88.2.c), e), f) y g) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"] y la presunción del artículo 88.3.a) del mismo texto legal.

5.1. Defiende la concurrencia de la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA, puesto que las infracciones denunciadas trascienden del caso concreto, y puede resultar de aplicación a un gran número de situaciones, toda vez que son muchas las personas que se han visto afectadas por esta regulación y pueden ver sometidas a tributación ganancias que fueron puestas de manifiesto en ejercicios que deberían encontrarse prescritos. A fin de justificar la afectación a un gran número de supuestos se remite a las notas de presa publicadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las que se recoge que la reforma fiscal que introdujo este régimen, entre los años 2013 y 2016, afectó a un total de 397.718 contribuyentes.

5.2. Arguye que concurre la circunstancia contenida en el artículo 88.2.e) LJCA, habida cuenta de que la sala de instancia ratifica la conformidad a derecho del régimen excepcional establecido en el artículo 39.2 de la LIRPF, bajo el amparo del cumplimiento de fines de interés general. Considera en este punto que la Sala de Extremadura ha aplicado una doctrina elaborada por el Tribunal Constitucional de forma improcedente, pues aunque en principio permite hacer excepciones al principio de seguridad jurídica y a la prohibición de retroactividad con base en "la consecución de fines de interés general, afectando a situaciones consolidadas por el tiempo, tales razones de interés general deben ser nítidas y cualificadas, no permitiendo una aplicación indiscriminada del mecanismo que otorgue a la medida un alcance más general que el que esencialmente se persigue".

5.3. La concurrencia de la circunstancia del artículo 88.2.f) LJCA, consistente en interpretar y aplicar el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de este a título prejudicial, la fundamenta en el hecho de que la Sala del TSJ de Extremadura, al pronunciarse sobre la alegada vulneración de las libertades reconocidas en los artículos 56 y 63 del TFUE, resuelve improcedentemente con fundamento en una resolución del Tribunal Económico Administrativo Central -resolución 529/2016 de 14 de febrero-, que interpreta de forma errónea la sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de junio de 2009, X (C-155/08) y E. H. A. Passenheimvan Schoot (C-157/08). Según el razonamiento de la parte recurrente, de esta jurisprudencia puede extraerse que no se opone a las citadas libertades fundamentales una ampliación del plazo de que dispone la Administración para liquidar rentas situadas en el extranjero de las que no tenga indicios de su existencia, mas no que se permita la imprescriptibilidad de la facultad de liquidar estas rentas por la Administración.

5.4. Invoca la concurrencia de la causa prevista en el artículo 88.2.g) LJCA por cuanto, aunque el objeto del recurso era una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, "los recurrentes indirectamente dirigen su impugnación frente a las normas introducidas por la Ley 7/2012, en concreto, la que se integrará como apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF y la Disposición Adicional I V de la LGT, que contiene el sistema aplicable a los bienes y rentas en el extranjero.

De la propia argumentación vertida en la demanda y las denuncias de los recurrentes se desprende que su impugnación, aunque de una forma indirecta, va dirigida al mecanismo contenido en las normas, con independencia de que el reflejo material del mismo sean los actos frente a los que reaccionan. No en vano, en su demanda, se invocaba la reciente Sentencia nº 131/2017, de 31 de enero (Roj: STS 221/2017) de esa Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que, interpretando el artículo 26.1 de la LJCA, habilita a la impugnación de actos con base en la desconformidad con las disposiciones de las que estos sean aplicación, aunque estas últimas tengan rango legal."

5.5. Por último, entiende que debe operar la presunción contenida en el artículo 88.3.a LJCA por cuanto no existen pronunciamientos jurisprudenciales que aborden la cuestión que pretende someterse a enjuiciamiento ante este Tribunal.

6. Asimismo, considera conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo para fijar jurisprudencia sobre la cuestión planteada y resolver las dudas que se han suscitado sobre un sistema que ha sido públicamente denunciado y rechazado por diversos sectores y por organismos como la Comisión Europea por oponerse tanto a garantías esenciales de derecho europeo como a otras de ámbito interno.

Segundo.

La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación en el auto de 6 de febrero de 2020, emplazando a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dentro del plazo de treinta días señalado en el artículo 89.5 LJCA ha comparecido doña Estela y don Luis Manuel, en calidad de parte recurrente, y la Administración General del Estado, como recurrida.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y doña Estela y don Luis Manuel encuentran legitimados para prepararlo por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal y de la Unión Europea que se reputan infringidas, alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que esta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica de forma suficiente que su infracción ha sido relevante y determinante del fallo de la sentencia impugnada [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente, con singular referencia al caso, que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en el recurso preparado: (i) puesto que las infracciones denunciadas en el caso actual trascienden del caso concreto, y pueden resultar de aplicación a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA]; (ii) porque la sentencia impugnada aplica aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional[artículo 88.2.e) LJCA]; (iii) por interpretar y aplicar el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial [artículo 88.2.f) LJCA]; (iv) por resolver un proceso en que se impugnó indirectamente una disposición de carácter general [artículo 88.2.g) LJCA], y, (v) al examinar la sentencia recurrida normas sobre las que no hay jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) LJCA.

Segundo.

Con carácter previo a discernir si concurre un interés casacional objetivo en la cuestión planteada, que se contrae a la conformidad a derecho de la liquidación impugnada, derivada del régimen especial previsto en el artículo 39.2 de la LIRPF, que permite el ejercicio de la potestad de liquidación de la Administración sin sujeción a límite temporal alguno, conviene hacer una breve referencia a los hechos que interesan al caso.

De la sentencia recurrida y de la previa resolución económico-administrativa se desprende que los interesados presentaron el 22 de abril de 2013 un primer modelo 720 del ejercicio 2012, a fin de informar a la Administración de que eran propietarios de un inmueble sito en el municipio portugués de Elvas, que habían adquirido mediante compraventa el 19 de junio de 2007 por el precio de 105.000 euros. En fecha 15 de julio de 2013 presentaron un segundo modelo, complementario del anterior, en el que declararon ser titulares de otro inmueble en la misma localidad portuguesa que habían adquirido el 3 de septiembre de 2008 por un importe de 110.000 euros.

Con base en la información presentada en esas dos comunicaciones, la Inspección imputó a los interesados la obtención en 2012 de una ganancia patrimonial no justificada, por el importe del valor del inmueble que fue extemporáneamente declarado. Tal regularización se hizo al amparo de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF, añadido por el artículo 3.2 de 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, con relación a la Disposición Adicional segunda de esta última, y por no considerarse aplicable la excepción prevista en el último inciso del citado artículo, al no resultar acreditado que los fondos empleados para la adquisición del inmueble en 2008, correspondieran a rentas declaradas u obtenidas en períodos impositivos en los que no eran sujetos pasivos del IRPF.

Esta regularización se refleja en el acuerdo de 25 de mayo de 2016, dictado por el inspector regional de la AEAT en Extremadura, de liquidación por el IRPF del ejercicio 2012, del que resultaba un importe a ingresar total de 57.265,72 euros.

Frente a este acto, se interpuso reclamación económico-administrativa, finalmente desestimada por la resolución del TEAREx de 30 de noviembre de 2018, en la que se resolvía también la reclamación acumulada formulada frente a la sanción que se les impuso de 75.763,17 euros por la comisión de la infracción tributaria tipificada en la Disposición Adicional primera de la citada 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.

Tal resolución económico-administrativa fue recurrida en vía jurisdiccional ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que dictó la sentencia estimatoria parcial, que constituye el objeto del presente recurso de casación.

Tercero.

La sentencia recurrida anula la sanción que había sido impuesta por no considerar acreditada la concurrencia del elemento subjetivo del injusto y confirma la liquidación mediante la que se imputa una ganancia patrimonial en IRPF en el ejercicio 2012.

El razonamiento en que sustenta la decisión de confirmar la adecuación a derecho de la regularización practicada es plenamente coincidente con el que fue utilizado por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sala de Valladolid, en sentencia de 16 de mayo de 2018, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 529/2017, (ECLI:ES:TSJCL:2018:1889), que se transcribe de forma cuasiíntegra.

En síntesis, considera, en primer lugar, que a los actores les era de aplicación el artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, conforme al cual, "(e)n todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del período 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 decimotercera 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 períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto".

Califica la sentencia recurrida esta previsión legal, al asumir como propia la tesis mantenida por la dictada por el TSJ de Castilla y León, como una especialidad respecto del incremento injustificado de patrimonio ordinario.

Y al no tener por acreditado que la titularidad de los bienes o derechos cuya ganancia se le atribuye se corresponda con rentas ya declaradas o con rentas obtenidas en períodos impositivos en los que los inspeccionados no tuvieran la condición de sujetos pasivos del IRPF, concluye que era procedente su aplicación y la regularización practicada.

En cuanto al motivo referente a la posible incompatibilidad de la norma española que regula el modelo 720 con el derecho de la Unión, la sentencia de instancia se remite, y de nuevo transcribe parcialmente, a la resolución del TEAC de 14 de febrero de 2019, en la que se descarta que haya una vulneración del principio de libre circulación de capitales consagrado en el artículo 63 TFUE por permitir este mismo texto legal la adopción de limitaciones en casos como el presente, en que la justificación reside en la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscales, lo que se califica como razón imperiosa de interés general.

En lo atinente a la aducida falta de proporcionalidad del régimen especial de prescripción que contempla la LIRPF en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas -motivo que integra la cuestión que quiere someterse a enjuiciamiento en sede de casación-, la sentencia se remite también íntegramente a la citada resolución del TEAC de 14 de febrero de 2019 que, a este respecto sostiene -una vez reconocido que se trata del principal reparo que opone la Comisión Europea a la normativa española-, que estamos ante una medida plenamente justificada por la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscal, así como de garantizar la eficacia de los controles fiscales. Parte esta resolución -cuya argumentación acoge como propia la sentencia de instancia y por eso es necesario sintetizar aquí-, de que el régimen jurídico de la prescripción no está regulado en el Derecho de la Unión Europea, estando habilitado el legislador español a realizar una regulación libre de esta institución dentro de los límites del respeto a los principios de ese Derecho de la Unión, especialmente, los de equivalencia y efectividad. De lo que colige que nada impide la previsión de plazos especiales de prescripción, como -según la resolución comentada- refrenda la citada sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de junio de 2009, X (C-155/08) y E. H. A. Passenheim-van Schoot (C-157/08), en la que declaró la adecuación al derecho de la Unión de la posibilidad de aplicar un plazo para la liquidación complementaria, más extenso, cuando se trate de activos poseídos en otro Estado miembro y cuando esos activos extranjeros y los rendimientos que generan se ocultan a las autoridades tributarias del Estado donde se ha de tributar.

De la interpretación que hace de esta jurisprudencia y de la normativa vigente concluye que solo la deuda tributaria correspondiente a las ganancias no justificadas de patrimonio, puesta de manifiesto mediante la presentación de una declaración del modelo 720 en plazo, ha de quedar sometida al plazo general de prescripción. Por el contrario, cuando esta declaración se presente fuera de plazo, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará en el momento en que termine el período reglamentario de declaración, lo que se halla justificado por la imposibilidad de conocer latitudinariamente de bienes ocultos en el extranjero.

Añade a este respecto que el artículo 39.2 de la LIRPF permite, de forma excepcional, que el contribuyente presente una autoliquidación a fin de regularizar de forma extemporánea pero espontánea su situación tributaria, mediante la declaración de la ganancia patrimonial. Ello implica que la presentación del modelo 720 fuera de plazo traiga aparejada la obligación para el contribuyente de regularizar la ganancia patrimonial no justificada a que se refiere el artículo 39.2 LIRPF con aplicación del régimen de recargos contemplado en el artículo 27 de la LGT.

A esta posibilidad de regularización, la sentencia recurrida anuda la consecuencia de que la regulación introducida 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, en concreto, la previsión del artículo 39.2 LIRPF, no afecte a situaciones consolidadas.

Por último, y en coherencia con los razonamientos que se acaban de sintetizar, razona que la imputación de la ganancia patrimonial al ejercicio 2012 se debe tanto a la falta de cumplimiento en plazo de la obligación de información, recogida en la Disposición adicional 18ª de la Ley General Tributaria, como a la falta de prueba sobre la declaración de la renta con la que se adquirió el bien inmueble radicado en Portugal y que resultó después conocido para la Administración.

Cuarto.

Resulta obligado hacer una sucinta exposición sobre el régimen normativo aplicable.

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, introdujo en la LGT la Disposición adicional 18ª, encargada de regular la "obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero", con el siguiente tenor:

"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."

En el apartado 2 del mismo precepto se recoge el régimen de infracciones y sanciones previsto para el incumplimiento de esta obligación.

Por su parte, esta misma Ley introdujo un segundo apartado en el artículo 39 de la LIRPF, titulado "Ganancias patrimoniales no justificadas", al objeto de calificar las rentas, puestas de manifiesto como

consecuencia del incumplimiento en plazo de la obligación antedicha. La dicción literal de este apartado es la siguiente: "En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del período 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 decimioctava 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 períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto".

Asimismo, por lo que se refiere al principio de proporcionalidad el apartado 2 del artículo 3 de la LGT establece: "La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios."

Finalmente, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 10 de la LGT "[s]alvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado."

Quinto.

La cuestión central del presente recurso no es otra que la posible disconformidad al derecho de la Unión, de una liquidación practicada a partir de la previsión contemplada en el repetido artículo 39.2 LIRPF, en cuanto que permite regularizar las rentas puestas de manifiesto con la comunicación extemporánea de la información regulada en la D.A. 18ª LGT, independientemente del momento en que se hubieran generado, es decir, excepcionando la potestad de liquidación de la Administración del régimen general de la prescripción.

Tal imprescriptibilidad es la que ha permitido en este caso, dictar una liquidación por la Inspección tributaria al objeto de imputar al ejercicio 2012, -cuando se presenta el modelo 720 y se informa de la tenencia de un bien inmueble en la localidad portuguesa de Elvas-, la renta con la que se adquirió el mismo en el año 2008.

Asimismo, pone de relieve la defensa de la parte recurrente, que la aplicación de las previsiones legales, referidas a situaciones -que, entiende, definitivamente consolidadas en el tiempo-, puede suponer una retroactividad proscrita por nuestro ordenamiento y sometida a los límites del artículo 10.2 LGT y una quiebra al principio constitucional de seguridad jurídica.

Al objeto de determinar la existencia de un interés casacional objetivo en el planteamiento esbozado es preciso tener en cuenta no solo que se trata de una cuestión que no ha sido objeto de pronunciamiento por esta Sala, sino que, como se recuerda en el escrito de preparación del recurso, la Comisión Europea inició un procedimiento de infracción contra España en noviembre de 2015. Tras la emisión del dictamen motivado de 15 de febrero de 2017, la Comisión tomó la decisión de llevar a España ante el Tribunal de Justicia de la UE a la vista de las consecuencias que la legislación española contempla por no notificar los activos poseídos en otros Estados miembros de la UE y del EEE ("Modelo 720"), decisión que se materializó en el recurso interpuesto el pasado 23 de octubre de 2019 (Comisión Europea/Reino de España [C-788/19]), formulando como pretensiones que se declare, entre otras, que el Reino de España:

"al establecer consecuencias del incumplimiento de la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de la presentación extemporánea del "Modelo720", que conllevan la calificación de dichos activos como ganancias patrimoniales no justificadas que no prescriben;

(...)

ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21, 45, 56 y 63 del TFUE y los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el EEE."

Es importante recordar que, en el citado dictamen, la Comisión se opuso a los argumentos del Estado español para defender la inexistencia de prescripción con relación a los bienes o derechos no declarados o

declarados fuera de plazo y que, fundamentalmente, se circunscriben al hecho de que la única forma de disponer de información sobre los bienes y derechos poseídos en el extranjero es obtenerla del contribuyente a través del modelo 720.

Según la Comisión, que dedica un apartado expreso -V.c.2- a la asimilación de los bienes situados en el extranjero no declarados o declarados fuera de plazo a las ganancias patrimoniales no justificadas y sujetas a imposición sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, la Administración tributaria dispone de diversas fuentes de información y aunque, ciertamente, el Tribunal de Justicia ha aceptado normativas nacionales que aplican un plazo más largo en el caso de bienes poseídos en otro Estado miembro, de esa afirmación no puede deducirse la aceptación de la inexistencia de prescripción. Además, considera que, aunque hay acciones imprescriptibles -supuestos de genocidio o terrorismo-, se trata, en todo caso, de hechos que reflejan las formas más graves de violación de derechos humanos, que no se dan en los casos de fraude, evasión o elusión fiscales.

La Comisión considera, en consecuencia, que con el régimen introducido por la Ley 7/2012, "el Reino de España ha incumplido con las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21, 45, 49, 56 y 63 del TFUE y los artículos 28, 34, 36 y 40 del Acuerdo sobre el EEE".

Sexto.

A la vista de lo expuesto, y habida cuenta de que el recurso suscita la duda de si la Sala a quo ha interpretado y aplicado el derecho de la Unión Europea en aparente contradicción con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o, al menos, en un supuesto en que podría haber resultado exigible la intervención de ese Tribunal a título prejudicial, máxime cuando se encuentra pendiente de resolución un recurso por incumplimiento ante el mismo (asunto C-788/2019, DOUE de 23/12/2019), relacionado con la cuestión central planteada en este caso, es evidente que en el presente recurso concurre la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia prevista en el artículo 88.2.f) LJCA.

La concurrencia añadida de la presunción contenida en el artículo 88.3.a) LJCA hace innecesario examinar los restantes supuestos invocados por los recurrentes para dar lugar a la admisión a trámite del recurso.

Es necesario, por tanto, que este Tribunal se pronuncie sobre si, en el marco de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, a tenor de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, una liquidación por IRPF puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan, correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Séptimo.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el anterior razonamiento jurídico de esta resolución.

2. Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son:

2.1 Los artículos 21, 45, 56, 63 y 65 del TFUE, a la luz de la jurisprudencia del TJUE.

2.2 El artículo 44 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo

2.3 El artículo 9.3 de la Constitución Española.

2.4 Los artículos 3, apartado 2; 10, apartado 2, y la disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2.5 El artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Octavo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Noveno.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN

ACUERDA

1º) Admitir el recurso de casación 1124/2020, preparado por la representación procesal de de doña Estela y de don Luis Manuel, contra la sentencia de 19 de diciembre de 2019, de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, dictada en el recurso nº 260/2019.

2º) Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si, en el marco de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, a tenor de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, una liquidación por IRPF puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan, correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria .

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, los artículos 21, 45, 56, 63 y 65 del TFUE, a la luz de la jurisprudencia del TJUE; el artículo 44 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo; el artículo 9.3 de la Constitución Española; los artículos 3, apartado 2; 10, apartado 2, y la disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones, para su tramitación y decisión, a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez D. José Luis Requero Ibáñez

D. César Tolosa Tribiño D. Fernando Román García

D. Dimitry Berberoff Ayuda

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores,



traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.