

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

Referencia: NFJ086976

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 925/2022, de 6 de julio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6202/2019

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Infracciones y sanciones. Sanciones. Criterios de graduación. Ley 58/2003. Proporcionalidad. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Modelo 720. Políticas y principios del Derecho comunitario. Libre circulación de capitales.**

Ante la declaración de incumplimiento del Derecho de la Unión Europea por la normativa española de aplicación, efectuada por STJUE de 27 de enero de 2022, asunto C- 788/19 (NFJ084680), el carácter vinculante del Derecho de la Unión Europea obliga a los jueces y tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, como es el caso de la que sustenta la resolución sancionadora recurrida, a inaplicar la disposición nacional, ya sea posterior o anterior a la norma de Derecho de la Unión [Vid., STJUE de 5 de octubre de 2010, asunto C-173/09 (NSJ036416)]. Por su parte, el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse acerca del principio de primacía, en la STC 232/2015 de 5 de noviembre de 2015 (NSJ052723) y STC 145/2012 de 2 de julio de 2012 (NCJ057249) que se refería a la primacía del Derecho de la UE como técnica o principio normativo destinado a asegurar su efectividad, reconociendo esa primacía de las normas del ordenamiento comunitario, originario y derivado, sobre el interno, y su efecto directo para los ciudadanos, asumiendo la caracterización que de tal primacía y eficacia había efectuado el Tribunal de Justicia. El Tribunal declara como doctrina de interés casacional, de conformidad con lo resuelto por la STJUE de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19, que el régimen sancionador establecido en la disp. adic. decimoctava.2 LGT, en su redacción dada por la Ley 7/2012 (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), de una sanción consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío -sin requerimiento previo de la Administración- de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, vulnera las obligaciones que le incumben al Reino de España, en virtud de los arts. 63 TFUE y 40 AEEE, sobre libre circulación de capitales, dado que tales sanciones resultan desproporcionadas respecto a las sanciones previstas en un contexto puramente nacional. Acerca de los parámetros de proporcionalidad del régimen sancionador establecido para el incumplimiento o cumplimiento imperfecto o tardío de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, no haremos declaración alguna puesto que el aplicable en el caso litigioso ha quedado expulsado del ordenamiento jurídico nacional como consecuencia de la STJUE de 22 de enero de 2022, además de que la redacción de la DA 18ª 2 LGT que se aplicó, ha sido modificada por la Ley 5/2022 (Modifica la Ley 27/2014 [IS] y RDLeg 5/2004 [TR Ley IRNR], en relación con las asimetrías híbridas), que introduce nueva redacción a la disp. adic. decimoctava.2 LGT, por lo que se trata, en la situación actual, de un cuestión de índole puramente especulativa y teórica, carente de relevancia a efectos de la fijación de doctrina jurisprudencial [Vid. ATS de 2 de julio de 2020, recurso n.º 6202/2019 (NFJ078417) y STSJ de Extremadura de 11 de julio de 2019, recurso n.º 532/2018 (NFJ074225) que se casa y anula].

**PRECEPTOS:**

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 y 63.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 3, 178 y disp. adic. decimoctava.

Constitución Española, art. 9.

Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, arts. 28, 31, 36 y 40.

Ley 5/2022 (Modifica la Ley 27/2014 [IS] y RDLeg 5/2004 [TR Ley IRNR], en relación con las asimetrías híbridas).

**PONENTE:**

*Don Rafael Toledano Cantero.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 925/2022

Fecha de sentencia: 06/07/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6202/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/06/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6202/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 925/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 6 de julio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6202/2019, promovido por doña Adelaida, representado por la procuradora de los Tribunales doña Ana Rayón Castilla, bajo la dirección letrada de doña Laura Vallés Méndez, contra la sentencia de 11 de julio de 2019, de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, recaída en el recurso núm. 532/2018.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

El presente recurso de casación se interpuso por doña Adelaida contra la sentencia núm. 249/2019, de 11 de julio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que desestimó el recurso núm. 532/2018 formulado frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura, de 28 de junio de 2018, relativa al acuerdo sancionador por incumplimiento de lo dispuesto con relación al Modelo 720. Declaración Informativa. Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

#### **Segundo.**

La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"SEGUNDO: [...]"

Frente a la resolución que sanciona con 5800 euros por la presentación fuera de plazo de la declaración informativa contenida en el modelo 720 y relativa al ejercicio de 2012,

recurre la parte y lo hace en esencia por vulneración de la normativa comunitaria, solicitando el planteamiento de una cuestión prejudicial. Se reseña que la sanción es desproporcionada, que no existe el elemento de culpabilidad y que existe defectuosa motivación de la misma. La Abogacía del Estado se opone.

Como ya señaló la Sentencia de la AN de fecha 24 de febrero de 2014 ...." los motivos de la demanda se refieren, por tanto, a las obligaciones de información de carácter sustantivo impuestas por la Disposición Adicional Decimoctava [apartado 1] de la Ley General Tributaria y desarrolladas por el Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007 luego de su modificación por Real Decreto 1558/2012, así como a las sanciones establecidas en la misma Disposición Adicional [apartado 2] por la comisión de las infracciones establecidas en la misma. Por lo cual, al no contener la Orden impugnada otras determinaciones que las ya previstas en normas de rango superior y que han de cumplirse materialmente mediante la presentación del modelo aprobado ["Obligados a presentar el modelo 720"; "Contenido de la declaración informativa modelo 720"], o las correspondientes a los aspectos formales de la obligación específica de información [aprobación del modelo y diseños; condiciones, procedimiento y plazo de presentación], no puede sostenerse que la Orden en cuestión haya venido a establecer restricciones del derecho a la libre circulación de capitales en los términos que se dice en la demanda. Y la circunstancia de que la información proporcionada en el modelo, en función de su inexactitud u omisión, pueda determinar la comisión de las infracciones establecidas y la imposición de las sanciones correspondientes, no permite considerar que las determinaciones de la Orden impugnada, en sí mismas, comporten el establecimiento de un régimen sancionador susceptible de determinar la restricción a la libertad de circulación de capitales. Lo que, por tanto, y sin mayores precisiones, hace innecesario el planteamiento de la cuestión prejudicial postulada en la demanda". Ha señalado el TC que [...] Resulta contrario al derecho a un proceso con todas las garantías ( art. 24.2 CE), dejar de aplicar una norma interna (tenga este rango de ley o no) sin plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cuando exista una "duda objetiva, clara y terminante" sobre esa supuesta contradicción [ SSTC 58/2004, FFJJ 9 a 14; 232/2015, FJ 5 a)]. Tal duda objetiva puede derivar (i) del hecho de existir un criterio generalizado de los tribunales españoles acerca de la compatibilidad entre ambas normas, que el órgano judicial no desvirtúa mediante una

motivación específica en la resolución impugnada en amparo; (ii) porque pese a haberse dictado una o más resoluciones por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea referentes a dicha norma nacional, ninguna se ha pronunciado directamente sobre las cuestiones que ahora se suscitan; (iii) o bien por la conjunción de ambas circunstancias ( STC 58/2004, FFJJ 13-14). En sentido contrario a lo anterior, "dejar de plantear la cuestión prejudicial y aplicar una ley nacional supuestamente contraria al Derecho de la Unión no vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva si esa decisión es fruto de una exégesis racional de la legalidad ordinaria, pues solo estos parámetros tan elevados forman parte de los derechos consagrados en el art. 24 CE" [ STC 232/2015, FJ 5 b), con cita de las anteriores SSTC 27/2013, de 11 de febrero, FJ 7; 212/2014, de 18 de diciembre, FJ 3, y 99/2015, de 25 de mayo, FJ 3]. Pues bien, en aplicación de este criterio y sin obviar el contenido del planteamiento de la Comisión Europea, lo cierto es que el núcleo esencial de los reparos de la Comisión se centran en el aspecto de la magnitud y proporcionalidad de las sanciones que efectivamente en algunos casos y circunstancias pueden resultar "desproporcionadas y abusivas" limitando así la libre circulación de capitales europea. Ahora bien, puesto que existe cobertura legal en primer lugar habrá que determinar si en este caso concreto, la norma pugna con los tratados y normativa europeos en atención a los motivos examinados por la Comisión europea y la conclusión a la que debemos llegar es negativa. Lo es porque basta examinar el expediente para comprobar en primer lugar que el impreso de declaración se realizó traspasando el tiempo con creces pero lo más llamativo es el número de acciones, su valor y las entidades depositarias de las mismas. 5800 Euros en relación al valor y número de bienes no declarados y las circunstancias de los mismos, no puede ser tachado de desproporcionado. En relación a la falta de motivación, en ningún caso la compartimos. La motivación de cualquier resolución administrativa constituye el cauce esencial para la expresión de la voluntad de la Administración que a su vez constituye garantía básica del administrado que así puede impugnar, en su caso, el acto administrativo con plenitud de posibilidades críticas del mismo, porque el papel representado por la motivación del acto es que no prive al interesado del conocimiento de los datos fácticos y jurídicos necesarios para articular su defensa. El déficit de motivación productor de la anulabilidad del acto, radica en definitiva en la producción de indefensión en el administrado". Tesis ésta que ha sido defendida igualmente por el Tribunal Constitucional... las liquidaciones y sanciones serán motivadas, de manera que el interesado puede conocer cuáles son los elementos tenidos en cuenta por la Administración al dictar el acto. Siendo asimismo así que, como también es sobradamente conocido, el requisito general de motivación, aun sucinta, en cuanto a los hechos y fundamentos de derecho de los actos administrativos sancionadores o que resuelvan los procedimientos administrativos de carácter sancionador -hoy artículo 35.1.h) de la Ley 39/2015, LPACAP (y antes artículos 54.1 y 138.1 de la citada Ley 30/1992 , LRJPAC)-, aparece asimismo subrayado en este ordenamiento sectorial tributario por el artículo 211.3 de la LGT 58/2003 de reiterada mención, conforme a una consolidada jurisprudencia contenciosa administrativa. Por último es sabido también que sólo provocaría la nulidad la ausencia de motivación que produzca indefensión real. Eso no sucede en este caso donde las resoluciones administrativas determinan con claridad los motivos fácticos y jurídicos que han determinado la sanción y la graduación de la misma. Prueba evidente de esa ausencia de indefensión es que la parte ha motivado frente a las mismas y ha podido probar lo que tenía por oportuno.

Por lo que al tema de culpabilidad se refiere, deberá partir esta resolución, en efecto, de constatar la importancia capital que, sin duda, tiene en materia sancionadora administrativa o tributaria, en el marco del Estado social y democrático de derecho que proclama el artículo 1 del mismo texto constitucional, el cumplimiento en cualquier tipo de actuación administrativa sancionadora, también en materia tributaria, del principio de culpabilidad o de responsabilidad, en tanto que principio estructural básico del ordenamiento jurídico punitivo o sancionador, lo que descartará por completo cualquier pretensión administrativa de la deducción de una responsabilidad sancionadora meramente objetiva o sin culpa (así, STC 15/1999, de 4 de julio , 76/1990, de 26 de abril , y 246/1991, de 19 de diciembre ) y exigirá siempre, por el contrario, que la acción u omisión calificadas como infracción o ilícito administrativo sean en todo caso imputables a su autor a título de dolo o imprudencia, de negligencia o ignorancia inexcusable, aun a título de simple inobservancia, en los términos ya recogidos a fecha relevante por los artículos 178 , 179 y 183.1 de la LGT 58/2003 de reiterada mención y, a su vez, aun con expreso carácter subsidiario para este específico ámbito tributario ex Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992 , LRJPAC (hoy Disposición Adicional Primera, apartado 2.a), de la Ley 39/2015, LPACAP ), y artículos 7.2 y 97 de la repetida LGT 58/2003, por el artículo 130 de la hoy ya derogada Ley 30/1992 , LRJPAC, aun aplicable al caso por razones temporales a la vista de la fecha de las infracciones sancionadas (hoy artículo 28 de la vigente Ley 40/2015, de 1 de octubre , de régimen jurídico del sector, LRJSP). Resulta palmario que existe culpabilidad aún a título de mera inobservancia o imprudencia. No es comprensible que una persona que posee esos bienes en el extranjero en esa cuantía y en esas entidades tan específicas alegue desconocimiento de la normativa española. Por prueba presuntiva hay que entender que sí está asesorada en sus obligaciones fiscales y tributarias. Para finalizar reseñar que el hecho de que veintinueve valores de esa cuantía que no han sido declarados en tiempo ante la Hacienda española, sean sancionados con una multa de 5800 euros que es la cuantía a imponer por aplicación de las reglas normativas, no cabe considerarlo desproporcionado. Ciertamente es que en relación con algún precepto concreto de la LGT, puede parecer de una cuantía mayor, pero el bien jurídico que se quiere proteger con la introducción legal de esta norma, tiene sus particularidades en relación con la de los arts. 191 y siguientes de la LGT. Resumiendo y para finalizar, en

este caso concreto, atendiendo al valor y número de bienes existentes en el extranjero y no declarados cabe señalar que la multa impuesta no es desproporcionada y por tanto no se hace necesario plantear la cuestión prejudicial al determinarse que la normativa estatal no pugna con la comunitaria por lo ya manifestado".

La representación de doña Adelaida preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado 24 de septiembre de 2019, identificando como normas legales que se consideran infringidas:

(i) los artículos 63, apartado 1, y 65, apartado 3, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE de 3 de marzo de 2010 ["TFUE"]).

(ii) el principio de eficacia directa del Derecho Comunitario [ STJUE de 5 de febrero de 1963, Van Gend en Loos (C-26/62, EU:C:1963:1)].

(iii) el principio de primacía del Derecho Comunitario sobre los ordenamientos jurídicos internos [ STJUE de 15 de julio de 1964, Costa/E.N.E.L. (C-6/64. EU:C: 1964:66)].

(iv) la obligación de los jueces nacionales de inaplicar toda norma interna contraria al Derecho comunitario [ STJUE de 9 de marzo de 1978, Simmenthal (C-106/77, EU:C:1978:49)].

(v) el artículo 24.1 de la Constitución española (CE), a la luz de la sentencia del Tribunal Constitucional 232/2015, de 5 de noviembre (ES:TC:2015:232).

La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación en el auto de 30 de septiembre de 2019.

### **Tercero.**

Emplazadas las partes para su comparecencia ante este Tribunal Supremo, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo, tras personarse las mismas, por auto de 2 de julio de 2020, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

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

Determinar si un acto sancionador, consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío -sin requerimiento previo de la Administración-, de la obligación de suministrar información a través del modelo 720 sobre bienes y derechos situados en el extranjero ( Disposición adicional 18ª de la Ley General Tributaria) puede resultar incompatible con el derecho de la Unión Europea, considerando el principio de proporcionalidad y 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.

Determinar, a los efectos del juicio de proporcionalidad sobre la expresada sanción, el parámetro que debe considerarse a efectos comparativos, si el de la cuantía o relevancia económica de los bienes y derechos situados en el extranjero -como mantiene la sentencia de instancia- o, en su caso, el de la cuantía o relevancia económica de las sanciones -a tenor del régimen general sancionador de la LGT- para infracciones similares cuando afectan a bienes y derechos localizados en el territorio español.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:

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

3.2 Los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el EEE.

3.3 Los artículos 3, apartado 2; 178 y la disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

### **Cuarto.**

Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación de la Sra. Adelaida, mediante escrito registrado el 8 de septiembre de 2020, interpuso el recurso de casación en el que apunta que el 15 de febrero de 2017, la Comisión Europea emitió, al amparo del artículo 258 TFUE, un dictamen motivado dirigido al Reino de España, por medio del cual "[...] concluye que la normativa española relativa al régimen sancionador asociado a los incumplimientos derivados del modelo 720 infringe la libre circulación de personas, la libre circulación de trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales [...]" (pág. 4 del escrito de interposición). Y aduce que "[e]l carácter desproporcionado y discriminatorio de las sanciones vinculadas al modelo 720 respecto de las sanciones reguladas en la LGT es palmario [...]" por "[...] el diferente trato fiscal - obligación tributaria de información - y, en particular y siendo lo que nos ocupa principalmente, sancionador que establece la normativa reguladora del modelo 720 [...]" (págs. 6-7). En consecuencia -afirma- "[...] en virtud de los principios de primacía y efecto directo del Derecho de la Unión, la Sala de instancia debió desplazar e inaplicar las disposiciones internas que dan cobertura al acto sancionador, que, al



quedar huérfano de todo apoyo normativo, devendría contrario al ordenamiento jurídico, procediendo su anulación con arreglo al artículo 70.2 de la Ley 29/1998 [...] (pág. 9).

Finalmente solicita de esta Sala que "[...] dicte Sentencia por la que, estimando el presente recurso, (i) case la Sentencia impugnada, resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, (ii) estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional y, en última instancia, (iii) anule el acuerdo sancionador de la que trae causa (iv) con imposición de costas a la parte recurrida".

#### **Quinto.**

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 20 de octubre de 2020, escrito de oposición en el que defiende la adecuación a derecho de la normativa española en el concreto extremo de las multas pecuniarias reguladas en el apartado 2 de la Disposición adicional 18ª de la Ley General Tributaria, porque frente a lo que sostiene la recurrente, "[...] la comparación entre disposición adicional 18ª de la LGT y el artículo 199, apartado 5, de la LGT no resultaría oportuna, dado que se trata de supuestos que no son similares, sino muy diferentes", apuntando a estos efectos que "[...] las sanciones del Modelo 720 estarían justificadas y resultan comparables con el único caso similar que existe que es el régimen sancionador para las obligaciones de información relativas a las operaciones vinculadas" (págs. 15 y 17 del escrito de oposición).

Por último, propone como doctrina a fijar para resolver la cuestión planteada en el auto de admisión que "[e]l acto sancionador que consiste en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío -sin requerimiento previo de la Administración-, de la obligación de suministrar información a través del modelo 720 sobre bienes y derechos situados en el extranjero ( Disposición adicional 18ª de la Ley General Tributaria) es compatible con el derecho de la Unión Europea.

En particular y a los efectos del juicio de proporcionalidad, la sanción a que se refiere el párrafo anterior supera dicho juicio incluso si la comparación se efectúa por referencia a la cuantía o relevancia económica de las sanciones para infracciones similares cuando afectan a bienes y derechos localizados en el territorio español establecidas en el régimen general de la Ley General Tributaria o en otros regímenes sancionadores tributarios con los que guarda similitud" (pág. 25), y suplica a la sala que "[...] previos los trámites oportunos e interpretando los artículos recogidos en el auto de admisión y demás procedentes en la forma expuesta en la alegación cuarta de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida" y que "[...] dada la existencia del recurso de incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra el Reino de España (C-788/19) donde se va a analizar si España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21, 45, 56 y 63 TFUE, entre otros, los mismos que esa Sala debe interpretar según el auto, solicitamos expresamente la suspensión de este recurso hasta que el Tribunal comunitario dicte la oportuna sentencia al respecto".

#### **Sexto.**

Por providencia de 16 de febrero de 2021 se acordó la suspensión del presente recurso de casación hasta tanto se pronunciara el Tribunal de Luxemburgo en el recurso por incumplimiento C-788/19, COMISIÓN/ESPAÑA.

Una vez dictada sentencia por el Tribunal de Justicia Europeo, se dio traslado a las partes para alegaciones sobre la incidencia de dicho pronunciamiento para la resolución del presente recurso, trámite que fue evacuado por ambas partes, tras lo cual, de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 28 de junio de 2022, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

La sentencia recurrida en casación.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 249/2019, de 11 de julio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, desestimatoria del recurso núm. 532/2018 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura que, a su vez, desestimó el recurso formulado frente al acuerdo sancionador que le impone una sanción de 5.800 euros por la presentación fuera de plazo de la declaración informativa contenida en el modelo 720, declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero, relativa al ejercicio de 2012.

#### **Segundo.**

Antecedentes del litigio.

1. En fecha 1 de diciembre de 2014 la recurrente, doña Adelaida, presentó extemporáneamente, pero sin haber mediado requerimiento previo de la Administración Tributaria, el modelo 720 "Declaración Informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero" correspondiente al ejercicio 2012, cuyo plazo de presentación había vencido el 30 de abril de 2013, por bienes y derechos de su propiedad (en particular, acciones y valores) sitos en Suiza.

2. En fecha 18 de noviembre de 2015, la Delegación de Badajoz de la Delegación Especial de Extremadura de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ["AEAT"] emitió acuerdo de iniciación y comunicación de trámite de audiencia de expediente sancionador por presentación extemporánea del citado modelo 720.

3. En fecha 22 de enero de 2016 fue adoptado por la Jefa de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Extremadura de la AEAT acuerdo sancionador por no haber cumplido en plazo la Sra. Adelaida la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero, lo cual se puso de manifiesto al incluir dicha información en el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, correspondiente a 2012, y presentada extemporáneamente. La infracción se calificó de muy grave y la sanción impuesta ascendió a 5.800 euros, con fundamento en lo establecido en la Disposición Adicional 18ª, apartado 2.b), de la Ley General Tributaria, graduada sobre un total de 29 bienes o derechos, y 58 datos o conjuntos de datos, con un mínimo de 100 euros por dato o conjunto de dato omitido.

4. Contra el citado acuerdo sancionador se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, que fue desestimada mediante resolución de 28 de junio de 2018, frente a la cual se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que concluyó con la sentencia desestimatoria aquí recurrida.

### Tercero.

La cuestión de interés casacional.

En el auto de 2 de julio de 2020, la Sección de Admisión de esta Sala Tercera acuerda:

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

Determinar si un acto sancionador, consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío -sin requerimiento previo de la Administración-, de la obligación de suministrar información a través del modelo 720 sobre bienes y derechos situados en el extranjero ( Disposición adicional 18ª de la Ley General Tributaria) puede resultar incompatible con el derecho de la Unión Europea, considerando el principio de proporcionalidad y 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.

Determinar, a los efectos del juicio de proporcionalidad sobre la expresada sanción, el parámetro que debe considerarse a efectos comparativos, si el de la cuantía o relevancia económica de los bienes y derechos situados en el extranjero -como mantiene la sentencia de instancia o, en su caso, el de la cuantía o relevancia económica de las sanciones -a tenor del régimen general sancionador de la LGT- para infracciones similares cuando afectan a bienes y derechos localizados en el territorio español.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:

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

3.2 Los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el EEE.

3.3 Los artículos 3, apartado 2; 178 y la disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

### Cuarto.

Alegaciones de las partes.

En el escrito de interposición, la parte recurrente sostiene que "[...] el modelo 720 no cumple la exigencia de proporcionalidad, ya que las Administraciones tributarias pueden acudir al intercambio de información previa solicitud. Así lo entiende, igualmente, la Comisión en su Dictamen motivado dirigido al Reino de España de 15 de febrero de 2017", y añade que "[...] el diferente trato fiscal -obligación tributaria de información- y, en particular y siendo lo que nos ocupa principalmente, sancionador que establece la normativa reguladora del modelo 720, infringe el principio de libre circulación de capitales ( artículo 63 TFUE 9)" (págs. 5 y 7 del escrito de interposición).

Por ello pretende, por un lado, que "[...] el Tribunal Supremo, en recta interpretación de los artículos 21, 45, 56 y 63 TFUE y los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el EEE, declare como doctrina que los actos

sancionadores y, en particular, la multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío sin requerimiento previo de la Administración de la obligación de suministrar información a través del modelo 720 sobre bienes y derechos situados en el extranjero ( Disposición adicional 18ª LGT) resulta incompatible con el principio de proporcionalidad y la libre circulación de capitales; y, en consecuencia, case la sentencia recurrida; y, de conformidad con el art. 93.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, estime el recurso contencioso-administrativo, declarando la nulidad del acuerdo sancionador". Y, por otro lado, "[...] que el Tribunal Supremo, en recta interpretación del artículo 3 apartado 2 LGT, declare como doctrina que los actos sancionadores y, en particular, la multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío sin requerimiento previo de la Administración de la obligación de suministrar información a través del modelo 720 sobre bienes y derechos situados en el extranjero ( Disposición adicional 18ª LGT) resulta incompatible con el principio de proporcionalidad que rige el sistema tributario español; y, en consecuencia, case la sentencia recurrida; y, de conformidad con el artículo 93.1 LJCA, estime el recurso contencioso-administrativo, declarando la nulidad del acuerdo sancionador" (pág. 12).

Finalmente solicita el dictado de sentencia "[...] por la que, estimando el presente recurso, (i) case la Sentencia impugnada, resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, (ii) estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional y, en última instancia, (iii) anule el acuerdo sancionador de la que trae causa (iv) con imposición de costas a la parte recurrida".

Por su parte, el abogado del Estado presenta, el día 20 de octubre de 2020, escrito de oposición en el que, primeramente, interesa la suspensión del presente recurso hasta que el Tribunal Comunitario resuelva la demanda formulada por la Comisión Europea contra España (recurso interpuesto el 23 de octubre de 2019, Comisión Europea/Reino de España -Asunto C-788/19-, DOUE 23-12-19), por considerar que las sanciones previstas en la legislación española como consecuencia de no notificar los activos poseídos en otros Estados miembros de la UE y del EEE ("Modelo 720") resultan contrarias al Derecho de la UE. No obstante, hace una serie de consideraciones jurídicas sobre la adecuación a derecho de la normativa española en el concreto extremo de las multas pecuniarias del apartado 2 de la Disposición adicional 18ª de la Ley General Tributaria.

Interesa que se fije como doctrina jurisprudencial en relación con la cuestión planteada en el auto de admisión la siguiente:

"El acto sancionador que consiste en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío -sin requerimiento previo de la Administración-, de la obligación de suministrar información a través del modelo 720 sobre bienes y derechos situados en el extranjero ( Disposición adicional 18ª de la Ley General Tributaria) es compatible con el derecho de la Unión Europea.

En particular y a los efectos del juicio de proporcionalidad, considera que la sanción a que se refiere el párrafo anterior supera dicho juicio incluso si la comparación se efectúa por referencia a la cuantía o relevancia económica de las sanciones para infracciones similares cuando afectan a bienes y derechos localizados en el territorio español establecidas en el régimen general de la Ley General Tributaria o en otros regímenes sancionadores tributarios con los que guarda similitud", y suplica a la Sala "[...] dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

#### **Quinto.**

El juicio de la Sala. La declaración de incumplimiento del Derecho de la Unión Europea por la normativa española de aplicación, efectuada por sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022 (asunto C- 788/19).

La cuestión de interés casacional identificada en el auto de admisión de 2 de julio de 2020 tiene por objeto, en su primer apartado, determinar si un acto sancionador, consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío -sin requerimiento previo de la Administración-, de la obligación de suministrar información a través del modelo 720 sobre bienes y derechos situados en el extranjero ( Disposición adicional 18ª de la Ley General Tributaria) puede resultar incompatible con el derecho de la Unión Europea, considerando el principio de proporcionalidad y 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.

La obligación cuyo cumplimiento tardío es objeto de la resolución sancionadora recurrida, se introdujo en la Ley General Tributaria por el artículo 1. Diecisiete de la Ley 7/2012, 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. Se introduce una nueva disposición adicional decimotercera en la Ley General Tributaria, con entrada en vigor el 31 de octubre de 2012, con la siguiente redacción:



"[...] 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 [...]."

Y en cuanto al régimen de infracciones y sanciones, establece el apartado 2 de la citada Disposición Adicional 18ª lo siguiente:

"[...] 2. Régimen de infracciones y sanciones.

Constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

También constituirá infracción tributaria la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta Ley.

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 [...].

En el presente litigio, la resolución sancionadora recurrida declara que la Sra. Adelaida no cumplió en plazo la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero, concretamente en Suiza, lo cual se puso de manifiesto al incluir dicha información en el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, correspondiente a 2012, y presentada extemporáneamente sin requerimiento previo de la Administración. La infracción se califica de muy grave y la sanción impuesta asciende a 5.800 euros, con fundamento en lo establecido en la Disposición Adicional 18ª, apartado 2.b), de la Ley General Tributaria, graduada sobre un total de 29 bienes o derechos, y 58 datos o conjuntos de datos, con un mínimo de 100 euros por dato o conjunto de dato omitido.

La obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero, fue incorporada a la LGT por el artículo 1. Diecisiete de la Ley 7/2012, 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, que introduce una nueva disposición adicional decimotava en la Ley General Tributaria, con entrada en vigor el 31 de octubre de 2012. En dicha norma se estableció "ex novo", la obligación de información sobre bienes, activos y derechos en el extranjero a través del "Modelo 720", así como un régimen sancionador específico y remisión a las Leyes de cada tributo para otras consecuencias específicas en caso de incumplimiento de las obligaciones de información anterior.

La parte recurrente planteó en su escrito de interposición que los actos sancionadores recurridos, en particular, la multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío sin requerimiento previo de la Administración de la obligación de suministrar información a través del modelo 720 sobre bienes y derechos situados en el extranjero ( Disposición adicional 18ª LGT) resulta incompatible con el Derecho de la Unión Europea, invocando la vulneración del principio de proporcionalidad y la libre circulación de capitales. Durante la tramitación del presente procedimiento, se ha dictado sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19) que estima el recurso por incumplimiento promovido por la Comisión Europea al amparo del art. 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. En efecto, mediante escrito de requerimiento de 20 de noviembre de 2015, la Comisión advirtió a las autoridades españolas sobre la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de ciertos aspectos de la obligación de declarar los bienes o derechos situados en el extranjero a través del "modelo 720". Según la Comisión Europea, las consecuencias aparejadas al incumplimiento de dicha obligación resultaban desproporcionadas con respecto al objetivo perseguido por la legislación española. A raíz de la respuesta transmitida por el Reino de España el 29 de febrero de 2016, en la que se negaba la existencia de incompatibilidad alguna con el Derecho de la Unión, la Comisión emitió, el 15 de febrero de 2017, un dictamen motivado en el que mantenía la posición comunicada en su escrito de requerimiento. El Reino de España presentó sendos escritos de 12 de abril de 2017 y 31 de mayo de 2019, rechazando la alegada incompatibilidad de la legislación con el Derecho de la Unión. Al no considerar satisfactorias las alegaciones del Reino de España, el 23 de octubre de 2019 la Comisión interpuso el recurso por incumplimiento al amparo del artículo 258 TFUE, que ha sido estimado por la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19).

Una vez conocida la STJUE de 27 de enero de 2022 por la Sala se confirió traslado a las partes para alegaciones, solicitando la parte recurrente la estimación del recurso de casación por cuanto la sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19) al declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, ha expulsado del ordenamiento jurídico el régimen sancionador que la Disposición adicional 18ª LGT introdujo para el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero, y ello por cuanto es contrario al principio de libre circulación de capitales garantizado por el Derecho de la Unión Europea ( art. 63 TFUE) y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, pues en este caso el país donde estaban residenciados los activos es Suiza.

Argumenta sobre el efecto declarativo de las sentencias, y eficacia ex tunc, y solicita la estimación del recurso, con anulación de las resoluciones recurridas.

Por su parte, el abogado del Estado se limita a presentar escrito en el que considera que no es preciso realizar alegaciones.

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022 8 (C-788/19 ) examina, entre otras cuestiones, el régimen de sanciones consistente en multas pecuniarias fijas previsto por la Disposición adicional 18ª LGT, introducido en el artículo 1. Diecisiete de la Ley 7/2012, 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. Y declara al respecto lo siguiente:

"[...] 58 Según la disposición adicional decimotava de la LGT, los contribuyentes están obligados a suministrar a la Administración tributaria una serie de datos sobre sus bienes o derechos en el extranjero, entre ellos bienes inmuebles, cuentas bancarias, títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, así como seguros de vida e invalidez de los que dispongan fuera del

territorio español. El hecho de que un contribuyente declare a la Administración tributaria datos incompletos, inexactos o falsos, no le facilite la información requerida o no lo haga en los plazos o formas establecidos será calificado como "infracción tributaria" y llevará aparejada la imposición de una multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitido, incompleto, inexacto o falso, con un mínimo de 10.000 euros, y de 100 euros por cada dato o conjunto de datos declarado fuera de plazo o no declarado por medios electrónicos, informáticos o telemáticos cuando existía obligación de hacerlo, con un mínimo de 1.500 euros.

59 La disposición adicional decimoctava de la LGT establece asimismo que estas multas no pueden acumularse con las previstas en los artículos 198 y 199 de dicha Ley, que determinan con carácter general las sanciones aplicables a los contribuyentes que no cumplan sus obligaciones declarativas o lo hagan de manera imperfecta, extemporánea o sin observar las formas prescritas. Según estas disposiciones, siempre que no exista perjuicio económico directo para la Hacienda Pública, la no presentación de una declaración en el plazo establecido se sancionará, salvo casos particulares, con una multa pecuniaria fija de 200 euros, cuyo importe se reducirá a la mitad en caso de presentación fuera de plazo por el contribuyente sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Por su parte, la presentación de una declaración incompleta, inexacta o falsa se sanciona con una multa pecuniaria fija de 150 euros y la presentación de una declaración sin respetar las formas prescritas con una multa pecuniaria fija de 250 euros.

60 De lo anterior se desprende que la disposición adicional decimoctava de la LGT sanciona el incumplimiento de meras obligaciones declarativas o puramente formales derivadas de la posesión por el contribuyente de bienes o derechos en el extranjero mediante la imposición de multas de cuantía fija muy elevadas, ya que se aplican a cada dato o conjunto de datos, van acompañadas, según los casos, de un importe mínimo de 1 500 o 10 000 euros y su importe total no está limitado. Estas multas pecuniarias fijas se acumulan, además, con la multa proporcional del 150 % prevista en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012.

61 De lo anterior se desprende asimismo que el importe de estas multas pecuniarias fijas no guarda proporción alguna con el importe de las impuestos a los contribuyentes en virtud de los artículos 198 y 199 de la LGT, que resultan comparables puesto que sancionan el incumplimiento de obligaciones análogas a las previstas en la disposición adicional decimoctava de la LGT.

62 Estas características bastan para demostrar que las multas pecuniarias fijas previstas por dicha disposición establecen una restricción desproporcionada de la libre circulación de capitales [...].

Como consecuencia de estas consideraciones, la sentencia de 27 de enero de 2022, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea declara que:

"[...] 63 [...] el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE:

- al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como "ganancias patrimoniales no justificadas" sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción;

- al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con una multa proporcional del 150 % del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, que puede acumularse con multas de cuantía fija, y

- al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con multas de cuantía fija cuyo importe no guarda proporción alguna con las sanciones previstas para infracciones similares en un contexto puramente nacional y cuyo importe total no está limitado.[...]."

## Sexto.

La obligación de inaplicar la norma nacional que fundamenta la resolución sancionadora, como efecto de la primacía del Derecho de la Unión Europea y la STJU de 27 de enero de 2022.

El carácter vinculante del Derecho de la Unión Europea obliga a los jueces y tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, como es el caso de la que sustenta la resolución sancionadora recurrida, a inaplicar la disposición nacional, ya sea posterior o anterior a la norma de Derecho de la Unión ( STJCE 9-3-78 asunto Simmenthal, 106/77; STJUE 22-6-10, asunto Melki y Abdeli, C-188/10 y C- 189/10; y de 5-10-10 asunto Elchinov, C-173/09). Por su parte, el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse acerca del principio de primacía, en la sentencia 215/2014 de 18 de diciembre y, en la sentencia 232/2015 de 5 de noviembre. También en la sentencia 145/2012 de 2 de julio, se refería a la primacía del Derecho de la Unión Europea como técnica o principio normativo destinado a asegurar su efectividad, reconociendo esa primacía de las normas del ordenamiento comunitario, originario y derivado, sobre el

interno, y su efecto directo para los ciudadanos, asumiendo la caracterización que de tal primacía y eficacia había efectuado el Tribunal de Justicia, entre otras, en las sentencias Vand Gend & Loos, de 5-2-63 y Costa ENEL de 15-7-64.

En este sentido, cabe recordar, con la doctrina del Tribunal Constitucional ( STC 232/2015 , de 5 de noviembre y 145/2015, de 2 de julio) sobre el alcance del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea, que la naturaleza declarativa de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que resuelven recursos por incumplimiento no afecta a su fuerza ejecutiva, derivada directamente del art. 244 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, hoy art. 280 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, donde se establece expresamente que "las sentencias del Tribunal de Justicia tendrán fuerza ejecutiva", ni empuja a que tengan efectos ex tunc.

Además de la naturaleza ejecutiva de las Sentencias dictadas en un procedimiento por incumplimiento, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha confirmado el efecto ex tunc de dichas resoluciones, sin perjuicio de la facultad del Tribunal de limitar temporalmente los efectos de sus Sentencias ex art. 231 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (hoy art. 264 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea). Los derechos que corresponden a los particulares no derivan de la sentencia que declara el incumplimiento sino de las disposiciones mismas del Derecho comunitario que tienen efecto directo en el ordenamiento jurídico interno (Sentencias de 14 de diciembre de 1982, asunto Waterkeyn, antes citada, apartado 16, y de 5 de marzo de 1996, asuntos Brasserie du pêcheur y Factortame, C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029, apartado 95).

### **Séptimo.**

Fijación de la doctrina jurisprudencial.

Por consiguiente, debemos declarar como doctrina de interés casacional, de conformidad con lo resuelto por la STJU de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19), que el régimen sancionador establecido en la DA 18ª, 2, LGT, en su redacción por Ley 1.17 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de una sanción consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío -sin requerimiento previo de la Administración- de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, vulnera las obligaciones que le incumben al Reino de España, en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, sobre libre circulación de capitales, dado que tales sanciones resultan desproporcionadas respecto a las sanciones previstas en un contexto puramente nacional.

Respecto al segundo apartado que propone el auto de admisión, acerca de los parámetros de proporcionalidad del régimen sancionador establecido para el incumplimiento o cumplimiento imperfecto o tardío de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, no haremos declaración alguna puesto que el aplicable en el caso litigioso ha quedado expulsado del ordenamiento jurídico nacional como consecuencia de la STJUE de 22 de enero de 2022, además de que la redacción de la DA 18ª 2 LGT que se aplicó, ha sido modificada por la Ley 5/2022, de 9 de marzo, que introduce nueva redacción a la DA 18ª LGT, por lo que se trata, en la situación actual, de una cuestión de índole puramente especulativa y teórica, carente de relevancia a efectos de la fijación de doctrina jurisprudencial.

Por todo lo expuesto, hemos de estimar el recurso de casación, estimar el recurso contencioso-administrativo y declarar la nulidad de las resoluciones impugnadas.

### **Octavo.**

Costas.

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, dada la existencia de serias dudas de derecho hasta el esclarecimiento de la cuestión litigiosa, cada parte soportará las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con el art. 139.1 LJCA.

## **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento séptimo:

1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 6202/2019, interpuesto por la representación procesal de doña Adelaida contra la sentencia núm. 249/2019, de 11 de julio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, desestimatoria del recurso núm. 532/2018. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de doña Adelaida contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura que desestima la reclamación económico administrativa NUM000 interpuesta por doña Adelaida frente al acuerdo de imposición de sanción, de 22 de enero de 2016, de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Extremadura-Badajoz, clave de liquidación NUM001, por importe de 5.800 euros, por infracción relativa a la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero -modelo 720- del ejercicio 2012. Declarar la nulidad de la resolución económico administrativa y acuerdo sancionador impugnado, por ser contrarios a Derecho.

3.- Hacer el pronunciamiento sobre las costas causadas en el recurso de casación y en la instancia, en los términos previstos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.