

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086979

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 906/2022, de 4 de julio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6410/2019

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 6410/2019 (NFJ078418) y STSJ de Extremadura de 18 de julio de 2019, recurso n.º 534/2018 (NFJ074226) 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. 906/2022

Fecha de sentencia: 04/07/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6410/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/06/2022

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.: 6410/2019

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. 906/2022

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 4 de julio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6410/2019, promovido por don Lázaro, representado por la procuradora de los Tribunales doña Ana Rayón Castilla, bajo la dirección letrada de doña Laura Vallés Méndez, contra la sentencia de 18 de julio de 2019, de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que desestimó el recurso núm. 534/2018, instado frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura, de 28 de junio de 2018, relativa a acuerdo sancionador por incumplimiento de lo dispuesto con relación al Modelo 720. Declaración Informativa. Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

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 don Lázaro contra la sentencia núm. 268/2019, de 18 de julio, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 534/2018 formulado frente a la resolución de 28 de julio de 2018, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura que, a su vez, desestimó la reclamación núm. NUM000 instado contra el 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, relativo a la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero -modelo 720- del ejercicio 2012.

Segundo.

La Sala de instancia, con remisión íntegra a su sentencia núm. 249/2019, de 11 de julio (rec. 532/2018), desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"TERCERO: En el presente caso se dan las mismas circunstancias que en la Sentencia expuesta anteriormente, coincidiendo hasta el importe de la sanción, el número de bienes declarados y los motivos de impugnación esgrimidos coinciden en ambos asuntos.

Así pues, la declaración presentada por la parte actora el 1 de diciembre de 2014 es por un importe total de 359.476 euros en relación a un global de 29 acciones y valores que posee en Suiza. A la vista de dicho importe y de la sanción impuesta, no se aprecia que haya desproporcionalidad, en los términos ya expuesto anteriormente. Igualmente, en cuanto a la ausencia de motivación alegada, tampoco se estima la misma. Ello es así en cuanto que se establecen los razonamientos por los que se entiende cometida la infracción prevista en la DA 18ª LGT tanto desde el punto de vista objetivo como subjetivo. Deteniéndonos en este último punto, se defiende que la motivación recogida es genérica, sin valorar el caso concreto del recurrente. Sin embargo, no puede obviarse que, al menos, a título de negligencia, se cumple con el requisito subjetivo en los términos que se exponen en la Resolución impugnada. A la vista de la declaración, puede observarse que las acciones y valores corresponden a entidades situadas en países como Luxemburgo o Irlanda, lo que denota que el actor tiene ciertos conocimientos económicos que no se corresponden con los de un ciudadano medio. A ello se suman las campañas llevadas a cabo por la Agencia Tributaria en relación al modelo 720 y que, a la vista del valor de los bienes que el recurrente posee en el extranjero, se concluye que dispone del correspondiente asesoramiento económico y, por lo tanto, fiscal.

En atención a los argumentos anteriormente expuestos, debemos proceder a la desestimación del recurso interpuesto y confirmar la resolución impugnada".

La procuradora del Sr. Lázaro preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 30 de septiembre de 2019, identificando como normas legales que se consideran infringidas:

(i) El artículo 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 por auto de 3 de octubre 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 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.

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 don Lázaro, mediante escrito registrado el 8 de septiembre de 2020, interpuso el recurso de casación en el que, en resumen, 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, además, "[...] 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".

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, 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 se fije como doctrina a fijar 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, 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".

Sexto.

Evacuados los trámites y 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.

Por providencia de 16 de febrero de 2021 se acordó la suspensión del presente recurso hasta que el Tribunal de Luxemburgo resolviera el recurso por incumplimiento C-788/19. Publicada la sentencia que resuelve dicha cuestión, se dio traslado a las partes para alegaciones, lo que verificaron con sendos escritos presentados el 17 de febrero de 2022, tras lo cual se señaló para votación y fallo del recurso el día 7 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. 268/2019, de 18 de julio, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 534/2018 interpuesto contra la resolución de 28 de julio de 2018, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura que, a su vez, desestimó la reclamación núm. NUM000 formulada 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, relativo a la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero -modelo 720- del ejercicio 2012.

Segundo.

Antecedentes del litigio.

1. En fecha 1 de diciembre de 2014 el recurrente, don Lázaro, 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 [en adelante, "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 el Sr. Lázaro 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.

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 obtenidas 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 el Sr. Lázaro 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 empece 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. 6410/2019, interpuesto por la representación procesal de don Lázaro contra la sentencia núm. 268/2019, de 18 de julio, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 534/2018. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de don Lázaro contra la resolución de 28 de julio de 2018, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura que, a su vez, desestimó la reclamación núm. NUM000 formulada 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.