

CUESTIONES SOBRE LA PERVIVENCIA DE LA OBLIGACIÓN FORMAL DE DECLARAR BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO TRAS EL FALLO DEL TJUE

Rosa Litago Lledó

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València (España)*

Cómo referenciar: Litago Lledó, R. (2022). Cuestiones sobre la pervivencia de la obligación formal de declarar bienes y derechos situados en el extranjero tras el fallo del TJUE. *Revista Técnica Tributaria* (138), 141-175.

SUMARIO

1. Delimitación del objeto del recurso deducido en la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19). Su relevancia a efectos de la pervivencia de la obligación formal de información cuestionada
2. La verdadera razón de la decisión es el principio de proporcionalidad so pretexto de la infracción del Derecho de la Unión limitada a la libre circulación de capitales
 - 2.1. Las causas que permiten apreciar una restricción a la libertad de circulación de capitales
 - 2.2. La justificación de la restricción basada en los objetivos de las normas enjuiciadas
 - 2.3. La no superación del juicio de proporcionalidad de la normativa española
 - 2.4. La implicación de otros principios jurídicos junto al de proporcionalidad
3. Valoración de la situación actual de la obligación de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero
6. Bibliografía

1. Delimitación del objeto del recurso deducido en la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19). Su relevancia a efectos de la pervivencia de la obligación formal de información cuestionada

Para un adecuado entendimiento del tema a tratar, en mi opinión, conviene comenzar haciendo un breve repaso de las normas implicadas. Y es que, pese al riesgo de incurrir en una reiteración innecesaria, a mi modo de ver, lo primero que provoca la lectura de la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19), es la necesidad de ver cuál es realmente su objeto. Sencillamente, se trata de saber si lo enjuiciado por el TJUE es la obligación formal de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero en su totalidad, o bien son solo algunos de sus aspectos o consecuencias los que se ponen en cuestión. Matizando un poco más, si tras el fallo del TJUE queda claro que la obligación de información establecida en el año 2012 no es contraria al Derecho de la Unión, es evidente entonces que sólo alguno de los aspectos de su régimen jurídico es el que plantea problemas, pero no la obligación en sí que, de este modo, podrá permanecer vigente.

Y es evidente también que la utilidad, la relevancia, de lo anterior estriba en los efectos que cabe atribuir a la decisión del TJUE, tanto sobre el pasado, en lo que se refiere a la ejecución de las devoluciones derivadas del fallo, como para realizar una valoración de la situación actual, y también del previsible futuro, en que se encuentra la obligación de información una vez se ha reformado la normativa aplicable por la Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas.

Sentadas las premisas anteriores, cabe comenzar recordando que la Disposición adicional 18ª de la LGT en su redacción originaria, que es la que se sometió al conocimiento del TJUE en el asunto C-788/19, se debía al art. 1.17 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre. y era la siguiente:

«Disposición adicional decimoctava. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

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.

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.»

A los efectos de este análisis, y dado que toma como premisa fundamental la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19), hay dos aspectos esenciales a considerar. El primero, que es el régimen sancionador contenido en su apartado segundo el que centró la polémica y, el segundo, que en su apartado tercero es donde se anunciaba, mejor dicho, se habilitaba, otra de las consecuencias esenciales que se anudaban al cumplimiento de esta obligación en el ámbito específico de la imposición sobre la renta, si bien esto último no lo contemplaba expresamente la LGT. En desarrollo de esta habilitación, y sin solución de continuidad, la misma Ley 7/2012, de 29 de octubre, introducía dos nuevas normas en el sentido indicado, en la LIRPF y en el entonces vigente TRLIS. Normas que, a su vez, comportaban un régimen sancionador específico establecido en la Disposición adicional primera de la propia Ley 7/2021, de 29 de octubre.

En concreto, las normas implicadas en la polémica que llega al TJUE eran las siguientes:

Por un lado, el art. 39.2 de la LIRPF, Ley 36/2007, de 28 de noviembre, que establecía:

«2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto.»

Por otro, se introdujo un nuevo apartado 6 al art. 134 TRLIS, entonces vigente, cuyo tenor es el que se transcribe abajo, que fue reproducido posteriormente por art. 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, vigente en la actualidad, y que es objeto del recurso deducido ante el TJUE. Decía aquella la norma:

«6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el sujeto pasivo acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de sujeto pasivo de este Impuesto.»

Por último, como ya he señalado, respecto de ambos preceptos se incorporó el siguiente régimen sancionador en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre:

«Disposición adicional primera. Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.

«La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

La sanción establecida en esta disposición adicional será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas reguladas en los artículos 191 a 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En estos supuestos resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»

Junto a lo anterior, no puede dejar de tomarse en consideración unas normas que, a mi juicio, resultan esenciales en toda esta polémica, aunque no se incluyen en el marco jurídico de la sentencia, definido en los párrafos 2 a 5. Me refiero a la disposición final quinta de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que dispuso, con carácter general, su entrada en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, esto es, el 31 de octubre de 2012. Norma cuya relevancia se observa cuando se la considera a la luz de la disposición adicional segunda de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, hoy derogada¹.

Esta última establecía:

«Disposición adicional segunda. Imputación de ganancias de patrimonio no justificadas y de rentas presuntas.

La imputación regulada en el apartado 2 del artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el apartado 6 del artículo 134 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establecidos por esta Ley, se realizará al período impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados.»

Pues bien, antes de continuar hay que recordar que la consecuencia inmediata del fallo de la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19) fue la modificación legal llevada a cabo por la citada Ley 5/2022, de 9 de marzo, con efectos desde el 11 de marzo de 2022. En síntesis, ésta ha consistido en dos medidas: por un lado, la derogación de todo el régimen sancionador anudado a la obligación de información con carácter general, ya que se ha suprimido el apartado 2 de la disp. ad. 18ª LGT que contenía el régimen de infracciones y sanciones. Y, por otro, también ha tenido lugar la derogación de su apartado 3 sobre las eventuales normas específicas que, a su vez, han sido igualmente derogadas. Pues, como se sabe, tanto el art. 39 LIRPF como el 121 LIS, formalmente han vuelto a su primitiva redacción, lo que supone materialmente la desaparición del efecto específico que suponía la presunción legal de ganancias patrimoniales no justificadas relativo a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Y, lógicamente, y en consonancia con esto, se ha dejado sin contenido la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Dicho de otro modo, la obligación formal de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero permanece vigente para los obligados tributarios y su incumplimiento o cumplimiento irregular no comporta un régimen especí-

1 Véase sobre ello, SIMÓN ACOSTA, E.: «Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 19, 2014, págs. 64 y 65.

fico, sino que se somete al régimen de infracciones y sanciones común contemplado en la LGT².

Así se desprende de la nueva redacción de la disp. ad. 18ª LGT, vigente, como ya he señalado, desde el 11 de marzo de 2022.

Disposición adicional decimoctava. Obligación de información sobre bienes y derechos situados el extranjero.

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.*
- d) *Información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.*

Las obligaciones previstas en los 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.

2 Precisa ALARCÓN GARCÍA, E.: «Marco normativo del modelo 720 tras la sentencia de Luxemburgo de 27 de enero», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 86, 2022, 1 de mayo de 2022, que, en virtud de la prohibición constitucional de retroactividad de las normas sancionadoras, dicha aplicación sólo tendrá lugar a partir de la entrada en vigor de la Ley 5/2022, de 9 de marzo. Esto es, el 11 de marzo de 2022. De modo que se habría producido una especie de vacío legal hasta esa fecha que habría impedido su aplicación por la Administración. El *dies a quo* de dicho plazo que, si no me equivoco, no menciona el autor, se sobreentiende que es la fecha de publicación de la STJUE, dado que ahí es donde cabe entender que empieza a producir efectos jurídicos. Materializados en lo que el TS, como luego veremos, califica de efecto de «expulsión» del ordenamiento jurídico de la disp. ad. 18ª.2 LGT y la disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Una vez delimitado el marco legal en el que, a mi modo de ver, debe situarse el análisis, las cuestiones que surgen se pueden encuadrar, como ya he adelantado en parte, en dos bloques fundamentales.

En el primero cabría considerar el porqué de unas normas que incluso se podrían calificar de obscenas y el empeño de los poderes públicos en su mantenimiento pese a que todo el procedimiento administrativo ante el TJUE, descrito en los párrafos 6 a 9 de la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19), ya hacía presagiar el final que ahora se ha hecho realidad. Este es el bloque que aludiría a los efectos hacia el pasado, en realidad, al bajo coste que supone para la Hacienda pública dicha pervivencia durante tantos años a la vista de las dificultades que comporta el régimen normativo relativo al cumplimiento de un fallo del TJUE, bien por la vía de devoluciones de ingresos indebidos, bien por la de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador. Aspecto este último que requería de una reflexión y estudio más detenidos, a la luz del reciente fallo del propio TJUE al respecto en la STJUE de 28 de junio de 2022 (asunto C-278/20), y que, sin embargo, excede los límites de este trabajo

El segundo de los bloques se centra en el análisis del fundamento último de estas medidas legislativas introducidas en el año 2012 y las verdaderas causas de su contravención del ordenamiento jurídico. Pues, a mi modo de ver, la propia sentencia evidencia que no era tanto o no solo una infracción del Derecho de la Unión, sino que se trataba de una cuestión de relevancia constitucional y que bien pudo sustanciarse ante el TC. Efectivamente, el discurrir de los razonamientos jurídicos de la sentencia lo es con arreglo a un parámetro principal de enjuiciamiento, la eventual vulneración del principio de libre circulación de capitales, pero su desarrollo acaba incidiendo en otros dos elementos que resultan esenciales en el fallo. Por una parte, el principio de proporcionalidad que, sin embargo, en la sentencia no se limita al régimen de infracciones y sanciones, pese a que éste es su ámbito natural, sino que se extiende a las presunciones legales de rentas en IRPF e ISoc. Por otra, resulta determinante también el principio de igualdad de trato no obstante ser objeto de velada mención. Qué duda cabe, por ello, que ambas son razones de índole constitucional, como decía.

2. La verdadera razón de la decisión es el principio de proporcionalidad so pretexto de la infracción del Derecho de la Unión limitada a la libre circulación de capitales

El pronunciamiento del TJUE gira sobre dos elementos fundamentales.

De un lado, en el párrafo 12, se expone la síntesis del régimen legal que es objeto de enjuiciamiento, en una descripción que resulta determinante de las cuestiones que van analizándose y, por ende, de las conclusiones que se alcanzan.

Entiende el TJUE en el aludido párrafo 12 que: «En virtud de la legislación nacional controvertida en el presente asunto, los residentes en España que no declaren o declaren de manera imperfecta o extemporánea los bienes y derechos que poseen en el extranjero se exponen a la regularización del impuesto

adeudado sobre las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, incluso cuando estos hayan sido adquiridos durante un período ya prescrito, así como a la imposición de una multa proporcional y de multas de cuantía fija específicas.».

Por otro lado, y tras reprochar a la Comisión su imprecisión sobre los principios eventualmente vulnerados, siendo éstos, desde luego, el de libre circulación de capitales, aunque también pudieran serlo el de la libre prestación de servicios, la libertad de establecimiento y la libre circulación de los trabajadores, concluye el Tribunal que los tres últimos lo son de manera secundaria y subordinada al principal, el principio de libre circulación de capitales, referido en primer lugar. En conclusión, y siguiendo un criterio reiterado³, el examen se realiza únicamente desde la óptica de «la libertad de circulación de capitales garantizada en el artículo 63 TFUE y en el artículo 40 del Acuerdo EEE, cuyo alcance jurídico es sustancialmente idéntico (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de junio de 2009, Comisión/Países Bajos, C-521/07, EU:C:2009:360, apartado 33, y de 5 de mayo de 2011, Comisión/Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, apartado 51)».

Una vez sentado lo anterior, los razonamientos jurídicos del pronunciamiento analizado se pueden estructurar en torno a tres cuestiones a las que el Tribunal va dando respuesta:

- 1ª. La existencia o no de una verdadera restricción a la libertad de circulación de capitales. Cuestión que de la que se ocupan los parágrafos 16 a 20.
- 2ª. De confirmarse que se produce una restricción a la libertad de circulación de capitales, la pregunta es si estaría justificada y su respuesta se aborda en los parágrafos 21 a 24.
- 3ª. La tercera cuestión es un juicio de proporcionalidad que se divide, a su vez, en la solución a tres interrogantes.
 - 3.1. Los parágrafos 25 a 41 se ocupan de un primer interrogante: la medida relativa a la «calificación de los activos poseídos en el extranjero –y habría que añadir, no declarados, declarados de manera incorrecta o incompletamente, o extemporáneamente, en coherencia con el objeto descrito en el párrafo 12,– como "ganancias patrimoniales no justificadas", sin posibilidad de acogerse a la prescripción»: ¿es proporcionada?
 - 3.2. Los parágrafos 42 a 54 versan sobre la proporcionalidad de la multa del 150% de la disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

3 Parágrafo 11 de la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19): «véanse, en este sentido, a propósito de una medida relacionada a la vez con la libertad de circulación de capitales y con la libertad de establecimiento, las sentencias de 13 de noviembre de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, apartados 89 a 93, y de 28 de febrero de 2013, *Beker y Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, apartados 25 a 31; y, a propósito de una medida relacionada a la vez con la libre circulación de capitales y la libre prestación de servicios, la sentencia de 26 de mayo de 2016, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2015:356, apartado 39].

3.3. Y, por último, los párrafos 55 a 63 examinan la proporcionalidad de las multas de cuantía fija de la disp. ad. 18^a.2 LGT.

2.1. Las causas que permiten apreciar una restricción a la libertad de circulación de capitales

En relación con la primera de las cuestiones a dilucidar, la sentencia concluye, en el párrafo 19, en la existencia de una restricción a la libertad de circulación de capitales conforme a la jurisprudencia anterior del Tribunal y, lo que es esencial, porque de la aplicación de la normativa española se genera una diferencia de trato ya que las sanciones que contempla no tienen equivalente en relación con bienes y derechos situados en el extranjero. Cuestión que abordaré después.

Un aspecto que me parece destacable de este primer interrogante que despeja el Tribunal es que para defenderse de la alegación de restricción que realiza la Comisión, el Reino de España alude a un elemento intencional de ocultación de información que, entiendo, no estaba contemplado en las normas enjuiciadas. Dice en tal sentido la defensa del Reino de España que la libre circulación de capitales no puede amparar a quienes ocultan sus activos por «motivos fiscales». Argumento que el Tribunal acoge y valora más adelante y que pone de relieve la trascendencia de los objetivos que se marcó en su día la normativa enjuiciada, que perviven aun cuando ha sido derogado su polémico régimen sancionador. Este, según la parte demandada, se justificaría para hacer efectiva esa finalidad. Algo que hoy día ha perdido su sentido en parte, ya que el incumplimiento o cumplimiento irregular entiendo que se somete al régimen general de infracciones y sanciones de las obligaciones formales previsto en la LGT, tal y como ya he señalado antes.

El último argumento frente a la Comisión es el relativo a la desigualdad generada y conecta con lo que, sin duda, es el verdadero sentido de la obligación formal debatida, ya que se trata de una medida de «control fiscal» sobre bienes y derechos situados en el extranjero que escapan a las posibilidades de control con que cuenta la Administración tributaria en relación con los situados en territorio español.

A mi modo de ver, la argumentación del Reino de España describe lo que late en el fondo de aquella medida del año 2012. Y es que sus verdaderos objetivos no eran otros que lograr, a través de ese llamado «control fiscal», la tributación de rentas ocultas, bien en IRPF, bien en el ISoc. Sin olvidar la eventual tributación en el Impuesto sobre Patrimonio por los propios bienes y derechos situados en el extranjero que las generan. Esto es lo que justifica que una obligación formal comportara un régimen jurídico tan desproporcionado, no sólo en cuanto a las sanciones puramente dichas, sino en un sentido amplio, puesto que abarca las medidas de regularización representadas en la presunción legal de ganancias no justificadas, aplicables con efectos retroactivos y al margen de la prescripción.

La decisión del Tribunal, ya lo he adelantado, aprecia la restricción por las siguientes razones:

En primer lugar, porque las normas enjuiciadas colman los criterios establecidos en su jurisprudencia anterior sobre restricciones a la libre circulación de

capitales y, además, provocan la desigualdad de trato que ya he referido. Dice, en este sentido el Tribunal:

«19. En el caso de autos, la obligación de declarar los bienes o derechos situados en el extranjero mediante el "modelo 720" y las sanciones vinculadas al incumplimiento o al cumplimiento imperfecto o extemporáneo de dicha obligación, que no tienen equivalente en lo que respecta a los bienes o derechos situados en España, establecen una diferencia de trato entre los residentes en España en función del lugar de localización de sus activos. Esta obligación puede disuadir a los residentes de ese Estado miembro de invertir en otros Estados miembros, impedirles hacerlo o limitar sus posibilidades de hacerlo y constituye, por tanto, como ya declaró el Tribunal de Justicia en relación con una normativa que tenía como objetivos garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude fiscal derivado de la ocultación de activos en el extranjero, una restricción a la libre circulación de capitales, en el sentido de los artículos 63 TFUE, apartado 1, y 40 del Acuerdo EEE (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, EU:C:2009:368, apartados 36 a 40).»

En segundo lugar, ese objetivo que alude al elemento intencional, que también mencionado, no es óbice para afirmar la restricción. Cosa distinta es que ésta pueda llegar a estar justificada, lo que debe ser objeto de un análisis posterior.

«20. El hecho de que esta legislación vaya dirigida contra los contribuyentes que ocultan sus activos por motivos fiscales no desvirtúa esta conclusión. En efecto, el hecho de que una normativa tenga como objetivos garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude fiscal no es óbice para que se declare la existencia de una restricción a los movimientos de capitales. Estos objetivos únicamente se cuentan entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar el establecimiento de tal restricción (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, EU:C:2009:368, apartados 45 y 46, y de 15 de septiembre de 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, apartado 30).»

2.2. La justificación de la restricción basada en los objetivos de las normas enjuiciadas

Como he tratado de poner de manifiesto a lo largo de las líneas anteriores, los objetivos que guían las normas españolas sometidas a enjuiciamiento por el TJUE resultan esenciales en su decisión. Y es fácil apreciarlo en los razonamientos que el Tribunal ofrece sobre el segundo interrogante que se refiere a la posible justificación de la restricción una vez ha sido reconocida.

Y aquí la respuesta se basa en la coincidencia entre los argumentos de la Comisión y del Reino de España sobre que la restricción a la libertad de movimientos podría estar justificada doblemente. Por una parte, por la «necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales» y, por otra, por el «objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscales» [parágrafo 21]. Esta es la incógnita que se despeja en primer lugar por el Tribunal, para confirmar que la medida

está justificada. Y deja para un momento inmediatamente posterior la objeción de la Comisión que sostiene que, no obstante la justificación, la medida «va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos» perseguidos.

La justificación vendría, según el Tribunal, porque, atendida su jurisprudencia reiterada, «la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscales forman parte de las razones imperiosas de interés general que pueden justificar el establecimiento de una restricción a las libertades de circulación (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, EU:C:2009:368, apartados 45 y 46, y de 15 de septiembre de 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, apartado 30). [...] En el caso de autos, dado que la información de que disponen las autoridades nacionales en relación con los activos que sus residentes fiscales poseen en el extranjero es, globalmente, inferior a la que poseen en relación con los activos situados en su territorio, aun teniendo en cuenta la existencia de mecanismos de intercambio de información o de asistencia administrativa entre los Estados miembros, la normativa controvertida resulta adecuada para garantizar la consecución de los objetivos perseguidos. No obstante, debe comprobarse si no va más allá de lo necesario para alcanzarlos»⁴.

Esta última pregunta es la que se dilucida en torno al principio de proporcionalidad y se divide, a su vez, en las cuestiones que he sintetizado líneas atrás.

2.3. La no superación del juicio de proporcionalidad de la normativa española

Como acabo de indicar, este juicio de proporcionalidad se refiere a tres cuestiones diversas que, a mi modo de ver, se pueden agrupar en dos. Puesto que son dos los tipos de efectos derivados del incumplimiento o cumplimiento irregular de la obligación de declarar que nos ocupa. Por un lado, la presunción de obtención de rentas calificadas como ganancias patrimoniales no justificadas en IRPF o en ISoc. que no es un efecto sancionador en tanto se refiere a la obligación de pago de tributos. Y, en el segundo grupo, confluyen dos medidas o efectos de naturaleza sancionadora. Unos de carácter particular, en tanto se preveían en relación directa con el aquel efecto que acabo de señalar y que contemplaba la disp. ad. 1ª Ley 7/2012, de 29 de octubre. Los otros, los de carácter general de la disp. ad. 18ª.2 LGT.

Es decir, la primera cuestión que aborda la sentencia sobre el régimen de las ganancias de patrimonio no justificadas no trata del principio de proporcionalidad en relación con sanciones, sino con las previsiones de regularización basadas en presunciones legales tanto en IRPF como en ISoc. Esta es la que veremos en último lugar, pese a que es la primera que aborda el Tribunal.

4 Parágrafos 20, 22 y 24.

2.3.1. La proporcionalidad del régimen sancionador en sentido estricto: disp. ad. 18ª.2 LGT y disp. ad. 1ª Ley 7/2012, de 29 de octubre

La segunda cuestión se circunscribe, como decía, al mismo ámbito, pero lo hace respecto de la multa proporcional prevista en la disp. adicional 1ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre. En este punto se pone de manifiesto un problema que subyace en toda esta polémica y es la confusión entre la obligación formal de declarar y la obligación de pago derivada del incumplimiento de aquella que contemplaban los art. 39.2 LIRPF y 13.6 TRLIS y posteriormente el art. 121.6 LIS. Confusión que tiene que ver, precisamente, con los objetivos de las medidas. A saber, la medida de «control fiscal» que es la obligación formal que se cumple a través del llamado «modelo 720» tiene un objetivo esencial: la tributación de rentas derivadas de la tenencia de bienes y derechos situados en el extranjero. De este modo, el régimen sancionador analizado no incurre estrictamente en duplicidad ya que la multa proporcional se refiere al incumplimiento de la obligación de pago del tributo. Incumplimiento que habría aflorado del juego de presunciones que, a su vez, deriva del incumplimiento de la obligación, previa y formal, de declarar esos bienes y derechos situados en el extranjero. La aplicación, por otra parte, de las sanciones que preveía la disp. adicional 18ª.2 LGT tenía como presupuesto de hecho, directo, no mediato, como en el caso anterior, el incumplimiento o cumplimiento irregular de la obligación formal de declarar la tenencia de bienes y derechos situados en el extranjero. Como se ve, además, se trata, en todo momento de sanciones y no de recargos por declaración extemporánea a los que alude la Comisión [parágrafo 43] esgrimiendo un argumento que rebate acertadamente la defensa del Reino de España [parágrafo 45].

Esta conexión entre obligaciones formales y materiales que evidencia el Reino de España no es vista por el TJUE del mismo modo que he señalado antes como una relación mediata, sino que, antes al contrario, sostiene que «resulta incuestionable» que la imposición de la multa proporcional del 150% que preveía la disp. adicional 1ª Ley 7/2012, de 29 de octubre, «está directamente relacionada con el incumplimiento de obligaciones declarativas». Porque, dice el Tribunal: «solo se aplica a los contribuyentes cuya situación esté comprendida en el supuesto de hecho del artículo 39, apartado 2, de la LIRPF o del artículo 121, apartado 6, de la LIS, es decir, los contribuyentes que no hayan cumplido la obligación de información sobre sus bienes o derechos en el extranjero o lo hayan hecho de manera imperfecta o extemporánea, excluyendo a aquellos que, pese a haber adquirido tales bienes o derechos mediante rentas no declaradas, hayan cumplido en cambio dicha obligación». Es decir, si no entiendo mal, creo que del razonamiento del Tribunal se desprende que la desproporción en que incurre la normativa enjuiciada viene de la apreciación de una duplicidad de sanciones. Pues quienes han cumplido la obligación de declarar porque han presentado en plazo el llamado modelo 720, pero no han ingresado la obligación de pago relativa a las rentas ocultas, no son sancionadas más que por esto. Es decir, por el incumplimiento de una obligación material de pago de un tributo, y ello sigue el régimen general de los arts. 191 a 195 de la LGT.

Sin embargo, quienes no han declarado porque no han presentado el modelo 720 se ven sometidos a una eventual duplicidad de sanciones. Ya que se les aplicarían las del apartado 2 de la disposición adicional 18ª y, de darse el supuesto de hecho de los arts. 39.2 y/o 134.6 TRLIS –luego, el art. 121.6 LIS–, se les sumaría la multa proporcional de la disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que es incompatible con las generales de los arts. 191 a 195 LGT. Algo que el TJUE no ha tenido en cuenta y, sin embargo, es esencial ya que dicha incompatibilidad evidencia que se trata de sanciones por conductas u omisiones relativas a obligaciones distintas: una, material y otra formal.

Hay, además, una hipótesis que el Tribunal no contempla y que abunda en lo anterior. Pues, ¿qué le sucedería a un obligado que no hubiera cumplido en plazo con la obligación formal de declarar –bien por no haber declarado absolutamente, bien por haberlo hecho extemporáneamente–, pero demostrara que sí tributó por las rentas derivadas de aquellos bienes o que no tuvo que hacerlo porque no era contribuyente? En estos casos, sólo procedía la imposición de las sanciones de la disp. ad. 18ª.2 LGT, pero no la multa proporcional de la disp. ad. 1ª Ley 7/2012, de 29 de octubre. Porque el objetivo de la norma estaba cumplido, aunque de manera imperfecta, ya que se logró la tributación de las capacidades económicas perseguidas por el legislador, o si no se hizo fue por una causa legal. Nuevamente se observa la trascendencia del verdadero objetivo de las normas enjuiciadas en relación con la obligación tributaria material de pago.

A la vista de estas hipótesis, cabe preguntarse acerca del porqué el legislador español incurrió en esa aparente duplicidad que, pese a no ser reconocida expresamente, a juicio del Tribunal, provoca un menoscabo desproporcionado de la libertad de circulación de capitales. En mi opinión, el argumento del Tribunal sobre la relación inmediata o directa y la confusión de obligaciones materiales y formales no puede oscurecer que efectivamente no hay tal duplicidad que por eso no se menciona, ni es la base del reproche a la norma española. Es decir, creo que el argumento del Reino de España es correcto, pero ello no impide concluir como lo hace el Tribunal. Pues este decide sobre la base del efecto desproporcionado que puede llegar a generar la «acumulación» de multas, debidas a presupuestos de hecho diferentes, aunque conexos, sin duda. Y tal vez cabe aventurar que pese a este riesgo el legislador español quiso sancionar una conducta, de incumplimiento absoluto o cumplimiento irregular de una obligación formal, atendiendo a un aspecto que no contemplaba la disp. ad. 18ª.2 LGT y es el de la actividad administrativa de regularización que comportaban las presunciones de los arts. 39.2 y 136.4 TRLIS –luego art. 121.6 LIS–. Sea o no éste el propósito del legislador español, es lo cierto que el Tribunal la considera una medida de «carácter extremadamente represivo» con independencia de que pudiera atemperarse según el criterio administrativo –en referencia a la Consulta Vinculante de 6 de junio de 2017 que se cita en la sentencia y cuya aplicación retroactiva rechaza el Tribunal⁵– precisamente por el resultado de esa acumulación de sanciones que podría llegar a suponer que el importe de las «cantidades adeudadas por el contribuyente como consecuencia del incumpli-

5 Parágrafo 52.

miento de la obligación de información sobre sus bienes y derechos en el extranjero» se superara el importe del 100€ del valor de aquéllos⁶.

El análisis de las cuestiones anteriores evidencia que el régimen sancionador que, en todo caso, resultaba de aplicación en el supuesto de incumplimiento o cumplimiento irregular de la obligación de declarar la tenencia de bienes y derechos situados en el extranjero era el de «multas fijas» previsto por la disp. ad. 18ª.2 de la LGT. Y este es también considerado desde el prisma de la proporcionalidad atendiendo su elevada cuantía. En este sentido, la conclusión del Tribunal, de alcance general, es que ésta «no guarda proporción alguna con el importe de las impuestas 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 LGT⁷». Hay, además, otra conclusión de alcance más limitado y es la que ya conocemos para el caso en que se acumularan estas sanciones y la multa proporcional de la disp. ad. 1ª Ley 7/2012, de 29 de octubre.

En definitiva, la contravención de los arts. 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE se debe a la decisión, primero, de «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, segundo, «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».

2.3.2. La proporcionalidad de la presunción de obtención de ganancias patrimoniales no justificadas y su aplicación temporal

En relación con esta cuestión, los términos iniciales del debate entre las partes se dirimen, en síntesis, sobre la existencia de una auténtica presunción *iuris et de iure* de obtención de renta no declarada, según la Comisión, algo que niega el Reino de España. A ello se añade la discusión sobre si podría, o no, operar la prescripción.

El Tribunal la aborda con base en las dos premisas fundamentales de su jurisprudencia: una, que «el mero hecho de que un contribuyente residente posea bienes o derechos fuera del territorio de un Estado miembro no puede fundamentar una presunción general de fraude y evasión fiscales⁸». La otra, que «una normativa que presume la existencia de un comportamiento fraudulento por la sola razón de que concurren los requisitos que establece, sin conceder al contribuyente posibilidad alguna de destruir esa presunción, va, en

6 Parágrafo 53.

7 Parágrafo 61.

8 Sentencias de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, apartado 51, y de 7 de noviembre de 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, apartado 60.

principio, más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscales⁹».

Atendido lo anterior, la conclusión del Tribunal se refiere a dos cuestiones diferentes.

La primera es la mera existencia de una presunción legal que se analiza desde la perspectiva de la proporcionalidad. En este sentido, la respuesta del Tribunal es favorable a la norma española considerando su proporcionalidad con los objetivos de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales. Conclusión que se alcanza al considerar dos circunstancias: «(...) por una parte, que la presunción de obtención de ganancias patrimoniales no justificadas establecida por el legislador español no se basa exclusivamente en la posesión de bienes o derechos en el extranjero por el contribuyente, ya que dicha presunción entra en juego debido al incumplimiento o al cumplimiento extemporáneo, por parte de este, de las obligaciones de declaración específicas que le incumben en relación con dichos bienes o derechos. Por otra parte (...) el contribuyente puede destruir esta presunción» de dos maneras: (a) «no solo acreditando que los bienes o derechos de que se trata se adquirieron mediante rentas declaradas o mediante rentas obtenidas en ejercicios impositivos respecto de los que no tenía la condición de contribuyente del impuesto»; (b) sino también, cuando no pueda acreditar tal extremo, alegando que cumplió su obligación de pago del impuesto por las rentas que sirvieron para adquirir esos bienes o derechos, lo que corresponde entonces a la Administración tributaria comprobar». Posibilidad que no se deriva del tenor literal de las normas cuestionadas, sino que se desprende «de información facilitada al Tribunal de Justicia». Y que, en el fondo, se debe al verdadero objetivo de estas medidas: el de lograr la efectiva tributación de rentas que provienen de bienes y derechos situados en el extranjero y sobre los que la Administración española difícilmente tiene control.

La segunda tiene que ver con la objeción de la Comisión sobre la imposibilidad de invocar una norma de prescripción. En este punto, creo que es fundamental tener en cuenta la precisión que realiza el Tribunal en el párrafo 33. Dice ahí que la conclusión alcanzada sobre la proporcionalidad de la presunción establecida legalmente no se enerva por «La imposibilidad de que el contribuyente destruya esta presunción alegando que los bienes o derechos respecto de los cuales no cumplió la obligación de información o lo hizo de manera imperfecta o extemporánea se adquirieron durante un período prescrito (...)». Porque «la invocación de una norma de prescripción no sirve para desvirtuar una presunción de fraude o de evasión fiscales, sino que únicamente permite evitar las consecuencias que debería acarrear la aplicación de dicha presunción». Esta es la precisión fundamental a la que me refería.

A continuación, sin embargo, esta segunda parte del razonamiento, que concluye en la condena al Reino de España, deriva de que el Tribunal considera que no obstante lo anterior, «procede comprobar si las opciones elegidas por el

9 Sentencias de 3 de octubre de 2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, apartado 37 y jurisprudencia citada, y de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermedias domiciliadas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, apartado 88].

legislador español en materia de prescripción no resultan, por sí mismas, desproporcionadas en relación con los objetivos perseguidos». En este punto la conclusión del Tribunal se debe a las exigencias del principio de seguridad jurídica que resulta vulnerado cuando se establecen mecanismos que, en la práctica, supongan «prolongar indefinidamente el período durante el cual puede efectuarse la imposición, ya que se podía regularizar sin límite temporal, «o que permitan dejar sin efecto una prescripción ya consumada». Lo que sucedía en los casos de incumplimiento en plazo de la obligación de declarar –incumplimiento absoluto o cumplimiento extemporáneo–, en los que, a juicio del Tribunal, dichas normas conferían a la Administración española la posibilidad de actuar de manera ilimitada o indefinida en el tiempo. Situación bien diferente de aquéllos obligados que sí declararon en plazo que conservarían «el beneficio de la prescripción respecto de las eventuales rentas ocultas que hayan servido para adquirir los bienes o derechos que posee en el extranjero»¹⁰.

En conclusión, la contravención de los arts. 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE, en este aspecto se debe a que el Reino de España ha dispuesto 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»¹¹.

Como es lógico, la decisión del TJUE se ciñe a la eventual vulneración de los derechos y libertades del Derecho de la Unión y, en ese sentido, el fallo se limita condenar al Reino de España por incumplir, en este caso concreto «las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992», relativas a la libertad de circulación de capitales, en coherencia con la delimitación del marco jurídico que había efectuado previamente sobre las libertades en cuestión en el parágrafo 15 de la Sentencia.

2.4. La implicación de otros principios jurídicos junto al de proporcionalidad

Hemos ido viendo a lo largo de este análisis que el parámetro de enjuiciamiento es, en todo momento, el principio de proporcionalidad. Principio propio del ámbito sancionador pero que también es el criterio de enjuiciamiento de una norma propiamente tributaria como es la presunción de obtención de rentas calificables como ganancias patrimoniales no justificadas de los art. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS –luego, art. 121.6 LIS–. En este sentido, cabe tener en cuenta diversas circunstancias.

La primera, que de estas normas se ha llegado a predicar su naturaleza sancionadora¹². Algo que yo no comparto y creo que tampoco se sustenta en la nor-

¹⁰ Parágrafo 36.

¹¹ Parágrafo 63.

¹² En este sentido, *vid.* SIMÓN ACOSTA, E.: «Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero», *op. cit.*, pág. 65.

mativa analizada que, precisamente, distingue las consecuencias jurídicas con base en esa misma diferenciación.

La segunda, que deriva de lo anterior, es que, tanto respecto de estas normas tributarias como de las estrictamente sancionadoras, la disp. ad. 18^a.2 LGT y la disp. Ad. 1^a Ley 7/2012, de 29 de octubre, la vulneración de la proporcionalidad lo sería, en realidad, de la seguridad jurídica, en cuanto se vería gravemente afectada en dos aspectos: (a) por el gravamen hacia el pasado de capacidades económicas cuya obligación de tributación estaría prescrita, en aplicación de la regla de imputación de la disp. ad. 2^a Ley 7/2012, de 29 de octubre, configurando un supuesto de retroactividad en grado máximo que vulneraría el citado principio de seguridad jurídica y confianza legítima; y (b) en cuanto a la retroactividad, también prohibida, de sanciones tributarias.

En tercer lugar, y respecto de estas últimas, conviene recordar que el principio de proporcionalidad tiene un contenido jurídico concreto y definido en nuestro, fijado en el art. 29.3 Ley 40/2015, de 2 de octubre, de Régimen Jurídico el Sector Público (LRJSP) y el art. 178 LGT, e interpretado conforme a la doctrina del TC.

Pues bien, todos los principios enumerados en las líneas anteriores son los que justifican la admisión de los recursos de casación en ATS de 18 de mayo de 2022 (rec. n.º 6557/2021) y ATS de 6 de julio de 2022 (rec. n.º 6999/2021), relativos a sendos acuerdos de imposición de sanción de la disp. ad. 18^a.2 LGT en casos de cumplimiento extemporáneo y espontáneo de la obligación de declarar a través del modelo 720.

En el segundo de ellos, dictado tras la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto 788/19), –como reproduce en su «razonamiento jurídico» quinto–, el TS admite el recurso de casación y señala que:

«2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la 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 Europea¹³.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: (i) los artículos 29.3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público y 178 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; (ii) la doctrina constitucional relativa al principio de proporcionalidad, invocando, por todas, la STC 207/96, de 16 de diciembre, y (iii) el principio de libre circulación de capitales regulado en los artículos 63.1 y 65.3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.»

13 La cursiva es del original.

Es importante adelantar ya que ambos pronunciamientos reproducen, a su vez, lo acordado con anterioridad en varios AATS de 2 de julio de 2020 y que algunas de estas cuestiones han sido resueltas por STS n.º 781/2022, de 20 de junio. A ello me referiré en el último epígrafe.

Por otra parte, el ATS de 13 de julio de 2022 (rec. n.º 7182/2022), acuerda la admisión de un recurso de casación, también derivado de un acto administrativo de imposición de sanción por infracción muy grave de la disp. ad. 18ª.2 LGT, en relación con la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero realizada de manera espontánea y extemporánea por el obligado tributario, y en el que se aborda el problema atendiendo a los principios señalados arriba.

Dice el TS en el acuerdo de admisión:

«2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

1. Determinar si la regla de imputación de la ganancia patrimonial no justificada para bienes y derechos en el extranjero prevista en el artículo 39.2 de la Ley del IRPF, tiene un efecto retroactivo en grado máximo que contradiga los principios constitucionales de confianza legítima y seguridad jurídica.
2. Determinar si esa misma regla, al aplicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, pudiera socavarlas libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE y, en particular, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE y a tenor de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad.
3. Determinar si la norma enjuiciada, al gravar un capital como renta en un tributo progresivo y, ello, por la mera ubicación de los bienes y derechos en un lugar determinado y con independencia del momento de su obtención, pudiera quebrantar los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad.

3º) El recurso plantea la necesidad de interpretar el artículo 39 LIRPF, que tiene por objeto las ganancias patrimoniales no justificadas. También será preciso tener en consideración la Disposición adicional decimoctava LGT que, referida a la "obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero", fue introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre). Asimismo, será preciso tener en cuenta el artículo 120 LGT, relativo a las autoliquidaciones. Por su parte, el artículo 24 CE consagra el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva».

La alusión a estos dos últimos preceptos, —sobre los que ninguno de los razonamientos del auto se pronuncia, ya que se limita a reproducir lo alegado por el recurrente—, tienen una especial trascendencia en cuanto atañen a los efectos que deben derivarse tanto del fallo del TJUE como de la derogación de los preceptos implicados en la cuestión de interés casacional, los art. 39.2 LIRPF y disp.

ad. 18ª 2 LGT, por la Ley 5/2022, de 9 de marzo. Aspecto que, como el anterior, analizaré en el último epígrafe.

Antes, para cerrar este que nos ocupa, y habida cuenta del protagonismo que cobra en toda esta cuestión el principio de proporcionalidad, creo conveniente detenerme, siquiera brevemente, en algunos aspectos de este en relación con la potestad sancionadora en materia tributaria. Pues a la vista de que los objetivos perseguidos por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, resultan fundamentales en la decisión del TJUE no está de más recordar que la finalidad de lucha contra el fraude fiscal va unida indefectiblemente, por su propia esencia, a las medidas represivas de las conductas de elusión, de incumplimiento, del deber constitucional de contribuir, tales como las sanciones tributarias y, en principio, esa lucha parece que deba comportar, lógicamente, su recrudecimiento. Si bien, con el límite o contrapunto que representa el principio de proporcionalidad al que se refiere el art. 178 LGT. Este precepto se diseña conforme a una pauta sobradamente empleada por la LGT del año 2003. Pues combina la remisión a las normas y disposiciones administrativas generales, —hoy en día, las leyes 39/2015 y 40/2015, ambas de 1 de octubre—, para, a continuación, salvaguardar la posible existencia de especialidades de la materia tributaria tan propias y poco justificadas, en general, y menos aún en un ámbito tan sensible como es el del Derecho sancionador. Pese a esto último, y por lo que hace al principio de proporcionalidad, el párrafo segundo del art. 178 LGT se limita a enumerarlo y la Ley ya no se refiere posteriormente de manera expresa a él como sí hace con otros principios como el de responsabilidad (art. 179 LGT) o el principio de no concurrencia de sanciones (art. 180 LGT). Omisión que induce a pensar en la inexistencia de especialidad alguna respecto de la regulación general pero que cabrá confirmar. Esto último se debe a que la especialidad de la materia tributaria no es algo que se limite a consagrar la LGT, sino que, de sobra es sabido, las propias leyes administrativas corroboran dándole así plena coherencia a la diferencia de regímenes jurídicos. En este sentido, la estela dejada por la Disposición adicional 5ª de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC) —recrudecida tras la reforma parcial de la Ley 4/1999, de 13 de enero—, ha dejado paso, una vez derogada aquella Ley, a lo establecido en la Disp. Ad. 1ª de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP) que habrá que tener en consideración, pese a que los principios de la potestad sancionadora se recogen en otra Ley, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP) como consecuencia del desdoblamiento habido en esta regulación administrativa general que, supuestamente, contribuye a aportar seguridad jurídica a los administrados.

La cuestión es que la remisión del art. 178 párrafo primero de la LGT a los principios generales de la potestad sancionadora en «materia administrativa» supone que el principio de proporcionalidad regulado por el art. 29 de la LRJSP tenga plena vigencia y eficacia en relación con la potestad sancionadora en materia tributaria. Pues así se desprende de la conjunción de los arts. 1º y 2º de la LRJSP que delimitan el objeto de la ley y su ámbito de aplicación subjetivo, respectivamente. Dicho lo cual, la cuestión estriba en saber si, dado que estamos en el campo de los principios del Derecho sancionador, lo dispuesto en la

mencionada Disp. Ad. 1ª de la LPACAP supone alguna especialidad en relación con la potestad sancionadora en materia tributaria.

Por lo que a nosotros nos interesa, la norma citada establece: «(...) 2. *Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley: (...) c) Las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera (...).*».

Atendido ello, y para poder responder a la pregunta planteada, hay que tener en cuenta cuál es el ámbito al que se refiere o afecta el principio de proporcionalidad. Cuestión que presenta una doble vertiente. La primera es su ámbito objetivo, que, en materia tributaria, plantea el problema de saber si un principio de la potestad sancionadora resulta predicable de otras figuras, precisamente la antítesis de las sanciones, como son los recargos por declaración extemporánea del art. 27 LGT. Sin perder de vista este aspecto, relevante, sin duda, puesto que ahora nos enfrentamos a un caso de ampliación de dicho ámbito, habida cuenta que el principio se ha predicado de normas tributarias que establecen una presunción legal, la segunda vertiente a la que me refería es la del doble plano de actuación del principio de proporcionalidad, ya que, según dispone el apartado 3 del art. 29 LRJSP, éste se refiere, en primer lugar, a la «determinación normativa del régimen sancionador». Es, pues, un mandato al autor de las normas sancionadoras. Y, en segundo lugar, atañe al «ámbito de imposición de sanciones por las Administraciones públicas».

En el citado art. 29 LRSP se contienen las exigencias comunes a los dos planos descritos donde rige el principio de proporcionalidad que se concretan en¹⁴:

- La de «observar la debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer».
- Su «adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción».
- La graduación de la sanción con arreglo a varios criterios «especialmente»:
 - a) El grado de culpabilidad o la inexistencia de intencionalidad.
 - b) La continuidad o persistencia en la conducta infractora.
 - c) La reincidencia por comisión en el término de un año de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme en vía administrativa».

Sentado lo anterior, es donde entra en juego lo previsto por la Disp. Ad. 1ª LPACAP que, al prever especialidades en relación con las «actuaciones y procedimientos» sancionadores en materia tributaria, encajaría en el párrafo segundo del art. 178 LGT. Y, en mi opinión, la lectura conjunta de ambas previsiones permite entender que esa supuesta especialidad de la materia tributaria, de haberla, se referirá sólo al segundo plano del principio de proporcionalidad, el de la aplicación por la Administración tributaria cuando ejercita su potestad

14 MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «Sobre los principios de la potestad sancionadora», *Crónica Tributaria*, n. 119, 2006, p. 107.

sancionadora, habida cuenta de la limitación de la Disp. Ad. 1ª de la LPACAP a las «actuaciones y procedimientos». Es decir, no cabe apreciar especialidad alguna respecto de la exigencia de proporcionalidad a la hora de redactar las normas legales y reglamentarias que regulan las sanciones anudadas a las infracciones tributarias que previamente habrán tipificado con respeto a los principios de tipicidad y legalidad. Así como deberá tener en cuenta el límite del art. 29.2 LRJSP, idéntico a lo previsto por su antecedente, el art. 131 LRJAP-PAC.

Esta idea es especialmente relevante, entiendo, en casos tan sonados como el que nos ocupa de la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero precisamente por la infracción del principio de proporcionalidad que debió observarse entonces con arreglo a lo dispuesto por el art. 178 LGT y el art. 131 LRJAP-PAC, a la sazón vigente¹⁵. Como también el principio de proporcionalidad estuvo presente en las cuestiones de interés casacional admitidas a trámite por el TS el pasado año 2020¹⁶ (v. gr. ATS de 2 de julio de 2020; rec. n.º 6410/2019) ya citadas y relativas al supuesto concreto de las sanciones previstas legalmente en los casos de cumplimiento espontáneo y extemporáneo de la citada obligación formal y donde el TS toma en consideración el principio de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario del art. 3 LGT y el principio de proporcionalidad de la potestad sancionadora del art. 178 LGT.

3. Valoración de la situación actual de la obligación de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero

En mi opinión, son varios los aspectos a tratar en este punto, todos ellos lógicamente derivados de la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19) y relativos a los efectos que ésta provoca o pudiera provocar. Pues, como se sabe, y enseguida veremos, hay algunos sobre los que, en principio, no cabe duda alguna, ya que vienen establecidos en el propio ordenamiento jurídico de manera clara. Así, la vinculación de los órganos jurisdiccionales internos, que ha quedado plasmada en recientes pronunciamientos del TS que veremos seguidamente, pero que, sin embargo, no deja de plantear problemas. Otros, como la reacción del legislador que, en este caso, ha sido inmediata, y radical, diría yo, han acentuado, en este supuesto concreto, un problema que siempre se plantea en relación con las declaraciones de contravención del Derecho de la Unión por parte del TJUE, me refiero a su eficacia *ex tunc*. Y todo ello con el agravante añadido sobre la indiscutible naturaleza jurídica sancionadora de alguna de las normas implicadas, la disp. ad. 18ª.2 LGT y la disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, y la controversia en torno a la que cabe atribuir a los art. 39.2 LIRP y el art. 121.6 LIS –antes art. 134.6 TRLIS–.

15 Este principio resultaba esencial en los trabajos publicados en fechas cercanas a la introducción del régimen legal por ANEIROS PEREIRA, J.: «La nueva obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero», *QF*, núm. 3, febrero I, 2013 y FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: «Examen de la declaración de bienes sitos en el extranjero a través de los principios jurídicos de las obligaciones tributarias formales», *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad* núm. 1/2013.

16 MULEIRO PARADA, L.M.: «Los principios de legalidad y de proporcionalidad en el derecho penal tributario y el derecho tributario sancionador» en I. MERINO JARA (Dir.) *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Madrid, 2021, pág. 450.

La premisa de partida idónea para considerar todo lo anterior creo que la aporta el propio TS cuando, en la STS n.º 906/2022, de 4 de julio, se refiere a los efectos de las decisiones del TJUE. Pronunciamiento que se realiza en un caso relativo a la disp. ad. 18ª.2 LGT pero que cabe hacer extensivo a todo lo decidido en la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19)¹⁷.

«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).»

17 De esta cuestión se ocupa ALARCÓN GARCÍA, E: «Regreso al pasado 2012, en compañía del modelo 720», *El Notario del Siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid*, n.º. 102, 2022, págs. 152-155.

Sentado lo anterior, para conocer cuál es el estado actual de la problemática, creo que el criterio idóneo de partida es el puramente temporal.

Así, la primera cuestión que surge es la mera pervivencia de la obligación de declarar bienes y derechos de la disp. ad. 18ª LGT. Sobre ello, ya he indicado al principio del trabajo que resultaba fundamental ver el objeto de la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto 788/19) y en coherencia, el alcance del fallo. Así, en el recurso no se cuestiona la mera existencia de la obligación, aunque el Tribunal sí se pronuncia al respecto y confirma que, desde la perspectiva de la libre circulación de capitales, no hay obstáculo alguno a que los Estados puedan establecer una obligación formal semejante a la española. De este modo, los efectos vinculantes de la Sentencia para los aplicadores del Derecho español, órganos jurisdiccionales y administrativos, en tanto no fue derogada, lógicamente pasaban por mantener los actos de aplicación que estuvieran sometidos a su decisión, pero adecuándolos a lo decidido por el TJUE. En concreto, de lo que no cabe duda es que, tras la sentencia analizada y dado que la obligación se mantenía, eran sus efectos los que debían ser revisados. Y ello en un doble sentido. Por una parte, dejando sin efecto los actos administrativos de imposición de sanciones, ya que las normas que los amparaban eran contrarias a la libertad de circulación de capitales, en tanto infringían las exigencias de los principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica. Pero, por otra, y dado el respaldo del TJUE al establecimiento de la presunción legal de obtención de rentas (parágrafo 32), lo único que quedaba a la decisión de los aplicadores del derecho interno era la adaptación de sus efectos. En concreto, se trataba de que éstos se pudieran enervar (parágrafo 33) alegando la prescripción ganada y limitando las potestades de comprobación de la Administración tributaria, en los términos indicados por el TJUE y que hemos visto en líneas anteriores.

En conclusión, la decisión del TJUE dejaba abierta la puerta a dos posibles decisiones. Una, la derogación de la obligación de información y todas sus consecuencias, tributarias y sancionadoras. Otra, la pervivencia de la obligación y sus consecuencias tributarias moduladas, así como las sancionadoras también podrían haberse visto modificadas¹⁸. La diferencia entre uno y otro aspecto es que, mientras la prueba frente a la presunción de ganancias patrimoniales no justificadas es algo de fácil articulación, la desproporción de las sanciones no es algo para lo que la decisión del TJUE deje margen de apreciación. En otras palabras, no parece que haya duda en torno a que el régimen de sanciones, tanto las de la disp. ad. 18ª.2 LGT como la de la disp. ad. 1ª Ley 7/2012, de 29 de octubre, haya perdido vigencia como consecuencia del pronunciamiento del TJUE.

Este aspecto que acabo de señalar conforma la segunda cuestión que se plantea en la actualidad. Y es que se ha producido, atendido el criterio cronológico indicado al comienzo, una discrepancia entre el TEAC y la decisión del

18 Una de las posibilidades que baraja ALARCÓN GARCÍA, E: «Marco normativo...», *op. cit.*, es la de haberse seguido con un régimen sancionador específico, más gravoso que el previsto en la normativa general, pero que no resultara desproporcionado. Frente a ello, y a la vista de las diversas razones de relevancia constitucional que ya expuse tiempo atrás, creo que la decisión del legislador de aplicar el régimen sancionador general es la más acertada. *Vid.* LITAGO LLEDÓ, R.: «La necesidad de interpretación sistemática y acorde al régimen sancionador de la LGT de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Tribuna Fiscal*, n.º 268, septiembre-octubre 2013, págs. 9 a 18.

legislador plasmada en la Ley 5/2022, de 9 de marzo, que ha derogado los arts. 39.2 LIRPF y art. 121.6 LIS, y que ha eliminado del ordenamiento jurídico la presunción «especial» de ambos preceptos que se anudaba a la obligación, también especial, de declarar bienes y derechos situados en el extranjero pese a que ésta pervive.

El problema deriva de lo siguiente: la citada Ley 5/2022, de 9 de marzo, entró en vigor el 11 de marzo de 2022 y su disposición final sexta, al establecerlo, no prevé excepción alguna de carácter retroactivo para los citados preceptos. Así pues, habida cuenta de su naturaleza no sancionadora no parece que resulte de aplicación el art. 10.2, segundo párrafo, de la LGT, aun a pesar de su inexplicable limitación a los actos no firmes. De modo que, únicamente si se reconociera plenamente la eficacia *ex tunc* de la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19), se podrían declarar nulos los actos de aplicación, de liquidación tributaria, dictados al amparo de las susodichas normas.

Lo cierto es, no obstante, que sobre ello tenemos dos datos que no invitan precisamente al optimismo.

Por una parte, el criterio del TEAC, expresado antes de la aprobación de la Ley 5/2022, de 9 de marzo, en Resoluciones de 4 de marzo de 2022 (RG 5375-2020 y 5904-2020), es el mantenimiento de la presunción, en el caso debatido relativo a liquidaciones del IRPF por aplicación del art. 39.2 LIRPF, si bien admitiendo la alegación de prescripción conforme a los criterios ofrecidos por el TJUE¹⁹.

En su FD 5º se sostiene esta postura con arreglo al siguiente razonamiento:

«La conclusión de lo expuesto es clara: la ganancia de patrimonio no justificada del artículo 39.2 LIRPF es plenamente válida, pero sus consecuencias no pueden desconocer los plazos de prescripción del derecho a liquidar las rentas ocultas descubiertas. Como después se verá, la falta de atención del artículo 39.2 LIRPF a la prescripción se debe integrar con la aplicación de las reglas generales que la LGT, artículos 66 al 70, dedica a esta materia.

Tanto el artículo 91.1 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, como el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal General, disponen que las sentencias del TJUE son obligatorias desde el día de su pronunciamiento. Igualmente, el TFUE alude a la obligación de los Estados de adoptar medidas para la ejecución de una sentencia de incumplimiento (artículo 260.1) y a la obligación de la institución, órgano u organismo del que emanó el acto anulado, de adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia (artículo 266.1).»

Resulta llamativo que, en ese momento, el TEAC apoye su argumentación en que el proyecto de lo que luego sería la Ley 5/2022, de 9 de marzo, se pronunciaba en los mismos términos que lo hace su disp. final sexta. Y una vez aprobada la norma el criterio se ha asentado en las Resoluciones de 12 de mayo de

19 Véase sobre ello GARCÍA MORENO, V.A.: «La retroacción de actuaciones para probar la prescripción de las ganancias patrimoniales no justificadas del art. 39.2 LIRPF», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 86, 2022, 1 de mayo de 2022.

2022 (RG 3467-2020 y 4244-2021), del modo expresado en los FFDD quinto y sexto de la segunda de ellas:

«Para dar cumplimiento a la declaración de esa STJUE, en la Ley 5/2022, de 9 de marzo, sobre asimetrías híbridas (BOE 10/03/2022), se ha incluido una Disposición Final Quinta por la que se modifica el art. 39 de la Ley 35/2006 del IRPF, suprimiendo su apartado 2 (introducido por la Ley 7/2012). Además, en la Disposición Adicional Cuarta se modifica la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley 58/2003 General Tributaria, relativa a la Obligación de información de los bienes y derechos en el extranjero, suprimiendo los apartados 2 y 3 que contenían el régimen de infracciones y sanciones. Y también se derogan las Disposiciones Adicionales Primera y Segunda de la Ley 7/2012 (por la Disposición Derogatoria Única), que establecían un régimen sancionador específico para las ganancias patrimoniales imputadas según lo dispuesto en el art. 39.2 LIRPF.

La Disposición Final Sexta establece que estas modificaciones entrarán en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, por lo que no afectan a la normativa aplicable en el caso que aquí nos ocupa.

SEXTO.- Por nuestra parte, y expuesto lo anterior, este Tribunal debe aplicar el contenido de la STJUE, lo que supone interpretar lo dispuesto en el citado artículo 39.2 de la LIRPF (vigente en el momento de los hechos) en los términos en los que lo hace el TJUE, esto es, y parafraseando el ya reproducido apartado 33 de la sentencia, de modo que *«la invocación de una norma de prescripción no sirve(a) para desvirtuar una presunción de fraude o de evasión fiscales»*, pero sí permita *«evitar las consecuencias que debería acarrear la aplicación de dicha presunción»*.

Por tanto, a las circunstancias que desactivan la presunción de obtención de renta oculta que contenía el segundo párrafo del 39.2 (acreditar que esas rentas ya fueron declaradas o que se ganaron en años en los que no era sujeto pasivo del IRPF) se debe unir otra: acreditar que se obtuvieron en ejercicio prescrito, tal y como se prevé con la ganancia no justificada del patrimonio general, la del artículo 39.1 LIRPF. La ganancia de patrimonio regulada en el artículo 39.2 LIRPF era, como resulta obvio, una especie dentro del género de las ganancias de patrimonio no justificadas, cuya diferencia esencial consistía en que la aplicación de la presunción de existencia de rentas ocultas no se desactivaba con la acreditación de que dichas rentas ocultas (las que financiaron los bienes situados en el extranjero sobre los que pesaba la declaración informativa no cumplida en plazo) se hubiesen obtenido en períodos ya prescritos, extensión del efecto de la presunción que ahora ha sido suprimida por la referida sentencia del TJUE.»

La adaptación concreta de las normas aplicables, conforme a lo decidido por el TJUE, se plasma en el FD 7 de la misma Resolución:

«La aplicación de la STJUE supone, por tanto, que no es posible aplicar las consecuencias del artículo 39.2 LIPF (someter a gravamen, en el ejercicio en el que se incumplió la obligación de declarar la tenencia de bienes en el extranjero, el valor de dichos bienes) si se acredita por el contribuyente que, cuando se aplican dichas consecuencias, ya han prescrito los ejercicios, anteriores, en los que se obtuvieron las rentas con las que se financió su adquisición, de modo

que se tenga "*en cuenta el ejercicio o el año respecto de los que se adeudaba normalmente el impuesto correspondiente a esas rentas*".

Acreditación que es carga probatoria del reclamante, como resulta de su condición de hecho que desactiva una presunción, y como resulta de la constante y unánime interpretación que de la figura de la ganancia no justificada de patrimonio viene haciendo la jurisprudencia.

La falta de atención del artículo 39.2 LIRPF a la prescripción se debe integrar con la aplicación de las reglas generales que la LGT, en sus artículos 66 al 70, dedica a esta materia, de las que resulta lo siguiente:

- Ninguna regla general retrasa el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria de los ejercicios en los que se obtuvieron las rentas ocultas que se sometan a gravamen por aplicación del artículo 39.2 LIRPF, de modo que este cómputo habrá comenzado, según dispone el artículo 67.1 de la LGT, al día siguiente de la finalización del plazo para autoliquidar cada uno de los ejercicios en los que estas rentas ocultas se hayan obtenido.

Por tanto, para no dejar sin efecto la "*prescripción ya consumada*" en el momento en el que se vaya a aplicar lo dispuesto en el artículo 39.2 LIRPF (ya sea por la autoliquidación por el contribuyente o por actuaciones de la Administración Tributaria), el contribuyente podrá acreditar que los activos situados en el extranjero que no fueron declarados en plazo en el Modelo 720 se financiaron con rentas obtenidas en un ejercicio que, en dicho momento, ya hubiese ganando (*sic*) la prescripción.

- Se atenderá a las normas generales sobre interrupción del plazo de prescripción del artículo 68 de la LGT para determinar el cómputo de la prescripción de los ejercicios en que se acredite, por el contribuyente, haber obtenido las rentas ocultas que el artículo 39.2 someterá a gravamen en el ejercicio en el que se incumplió la obligación de información del Modelo 720.
- En este punto deba añadirse que, a juicio de ese TEAC, la presentación del Modelo 720 no interrumpe la prescripción del derecho a liquidar rentas ocultas de ningún ejercicio, al tratarse de una declaración informativa que no liquida el IRPF, de ningún período impositivo, siendo de aplicación la doctrina sentada por las Sentencias del Tribunal Supremo sobre la falta de efectos interruptivos de la prescripción de los modelos anuales de IVA y retenciones, 390 y 190, que acogieron, respectivamente, las Sentencias de 28-05-2020 (Rec. Cas. 5962/2017) y de 18-05-2020 (Rec.Cas. 6583/2017).

La aplicación de dichas reglas debe permitir diferenciar entre los períodos ya prescritos cuando se liquida, por el contribuyente o por la AEAT, la ganancia de patrimonio no justificada del artículo 39.2 LIRPF, y los que aun no lo estaban.

Las rentas ocultas generadas en los primeros, por tener consumada la prescripción, ya son inmunes a su calificación como ganancia de patrimonio no justificada que hace dicho precepto cuando se detectan, o afloran, en forma de

patrimonio situado en el extranjero sobre el que no se ha cumplido el deber de informar en plazo a través del Modelo 720.

Sin embargo, las rentas ocultas generadas en los segundos, en los no prescritos cuando se liquida la renta prevista en el artículo 39.2 LIRPF, sí quedarán afectadas por la citada calificación, "*en todo caso*", como ganancia de patrimonio no justificada, "*y se integrarán en la base liquidable general*", aunque *a posteriori* se conozca la fuente de renta (oculta) de la que proceden, salvo, claro está, que se acredite que ya fueron declaradas o se obtuvieron en el extranjero en ejercicios sin residencia fiscal en España.»

El otro elemento con el que contamos es la jurisprudencia del TS que ha fijado ya doctrina al respecto en STS n.º 781/2022, de 20 de junio. En ella, teniendo en consideración, además de la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19), las modificaciones derivadas de la aprobación de la Ley 5/2022, de 9 de marzo, se concluye en su FJ 2º que:

«(...) a la cuestión de interés casacional objetivo formulada cabe responder en el sentido de que una liquidación por IRPF no puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan, correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria».

Es importante tener en cuenta cuáles fueron los términos exactos de la cuestión de interés casacional que se pueden leer en el antecedente de hecho 3º de la sentencia:

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

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

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

La relevancia de ello estriba en que la sentencia deja ciertas «cuestiones pendientes de resolver» en su FJ 4º. Precisamente, las que nos ocupan en este

momento. Aunque, en realidad, hay que señalar que, pese al epígrafe del fundamento, se trata de dos cuestiones, una de las cuales ya tendría respuesta dada por el propio TJUE, quedando así solo otra cuestión pendiente, y esta es la relativa a los eventuales efectos *ex tunc* de la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto c-788/19).

Dice el TS:

«A la vista del contenido y formulación de la cuestión con interés casacional objetivo y el planteamiento que se hace por las propias partes, al punto que la propia parte recurrida admite abiertamente producida la prescripción, no resulta procedente y además innecesario, entrar sobre otras cuestiones que desde un plano general el tema suscita, algunas de gran importancia jurídica y práctica, entre ellas la cuestión referente a la retroactividad denunciada por la parte recurrente, que puede entenderse respondida cuando el propio TJUE afirma que el art. 39.2 afecta o podía afectar a prescripciones ya consumadas, pero cuya resolución es innecesaria dado los efectos directos derivados de la doctrina europea; y otra de gran relevancia, que no cabe abordar por resultar extraña al debate suscitado y al caso concreto, sin que quepa hacer por este Tribunal construcciones jurídicas en abstracto a modo de informe, referida a los efectos de la sentencia del TJUE, en este caso afectante sólo al art. 39.2, respecto si cabe entender que lo resuelto por el TJUE determina la nulidad de todo lo actuado en aquellos procedimientos en los que se aplicó el citado art. 39.2 de la LIRPF (ó *sic*) 121.6 de la LIS) y si puede abarcar incluso a actos firmes por no haber sido objeto de impugnación; o por el contrario ha de entenderse que lo fallado por el TJUE no afecta a la validez de los procedimiento seguidos y, en todo caso, procedería retrotraer el procedimiento para que la Administración Tributaria compruebe, conforme a la doctrina tradicional, si resulta acreditada la prescripción alegada.

Cuestiones, insistimos, de gran importancia pero que no es posible examinar en el presente recurso de casación por venir su objeto circunscrito a la cuestión despejada, lo que ha determinado la suerte del presente recurso de casación.»

Como puede observarse, el fallo del TS resulta en la práctica plenamente coincidente con lo decidido por el TEAC. Sin embargo, del planteamiento de la única cuestión que realmente queda pendiente de resolución deriva un efecto paradójico y cuya única posible explicación se debería a las exigencias del principio de congruencia procesal, ya que el TS la elude por «resultar extraña al debate y al caso concreto». Repárese que el TS respalda en el fondo una posible retrotracción de actuaciones derivada de la premisa previa de admitir la pervivencia de la norma (art. 39.2 LIRPF) para casos anteriores a su derogación. Y lo que queda sin respuesta es la posibilidad de atribuir eficacia *ex tunc* a la sentencia del TJUE porque no se ha planteado en ese recurso de casación, lo cual es del todo lógico, ya que cuando fue admitido aún no se había pronunciado el TJUE. Al margen de que esto supone una clara contradicción con lo dicho por la STS n.º 906/2022, de 4 de julio, antes transcrita, cabe, también, preguntarse si no es este el momento más oportuno para que el TS se pronuncie al respecto, precisamente en virtud de la vinculación con la jurisprudencia del TJUE. Lo contrario provoca un efecto perverso en la práctica, ya que hasta que no se admita una cuestión de interés casacional que expresamente requiera el pronunciamiento del TS se seguirán amparando actos de regularización y aplicación de la

norma. ¿Qué eficacia tiene, entonces, para los obligados afectados el aludido principio de vinculación del tribunal español y la eficacia *ex tunc* de los pronunciamientos del TJUE que reconoce el propio TS? Y aquí entra, además, otro efecto colateral que excede el propósito de este trabajo por ser merecedor de un estudio aparte. Me refiero a la responsabilidad patrimonial que podría derivar de esta «inactividad» del TS que, a mi modo de ver, no se sostiene a la vista del principio de tutela judicial efectiva del art. 24 CE.

Por lo que se refiere al régimen sancionador estrictamente, el TS sí se ha pronunciado sobre la disp. ad. 18ª.2 LGT, no así sobre la disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, como tampoco respecto de ninguna de las dos lo ha hecho el TEAC.

La citada STS n.º 906/2022, de 4 de julio, reiterada por la posterior STS n.º 925/2022, de 6 de julio, referidas ambas a expediente sancionadores con origen en casos de presentación espontánea y extemporánea de la declaración informativa por parte de los obligados tributarios, fija doctrina jurisprudencial sobre una cuestión de interés casacional que, a su vez, se desdobra en dos.

Pues, conforme al antecedente tercero de la primera de dichas sentencias: «(...) 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.»

Para abordarlas, las normas objeto de interpretación, en principio, eran los artículos 21, 45, 56 y 63 del TFUE, a la luz de la jurisprudencia del TJUE; los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el EEE; los artículos 3, apartado 2; 178 y la disposición adicional 18ª de LGT.

En su decisión, expresada en el FJ 7 que es el que fija la doctrina jurisprudencial, el TS da respuesta a la primera de las preguntas, y considera vacía de contenido en el momento actual la segunda. A saber:

«(...) 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 (*sic*) de enero de 2022, además de que la redacción de la DA 18^a 2 LGT que se aplicó, ha sido modificada por la Ley 5/2022, de 9 de marzo, que introduce nueva redacción a la DA 18^a 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».

De acuerdo con esto último, cabe entender que ese efecto de «expulsión» del ordenamiento jurídico que el TS le atribuye a la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19) también resulta predicable de la infracción y sanción previstas en la disp. ad. 1^a de la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Y, respecto de ambas, a los obligados tributarios que fueron sancionados les queda abierta la puerta de la limitada previsión del art. 10.2 LGT. Si bien lo ideal sería que la solución se articulara de oficio por la propia Administración a través de las diversas vías que le ofrece el art. 213 LGT. En este sentido, recuérdese que el ATS de 13 de julio de 2022 (rec. n.º 7182/2021) solo cita en el acuerdo de admisión al que me he referido en líneas anteriores el art. 120 LGT «relativo a las autoliquidaciones», –no a los acuerdos sancionadores ni a liquidaciones que provengan de regularizaciones por parte de la Administración tributaria– y el art. 24 CE. Argumentos muy parcos, tal y como están formulados, para dar solución al problema que queda pendiente. Y en el que confluye la dificultad añadida que supone la difusa situación en que se halla el régimen de responsabilidad patrimonial del Estado legislador tras la STJUE de 28 de junio de 2022 (asunto C-278/20).

Mientras tanto, lo que sí resulta evidente, tal y como apuntan tanto el TJUE como el TS, es que, vigente la obligación formal de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero, que, no se olvide, tiene carácter periódico, y como consecuencia de la derogación del régimen sancionador especial, el incumplimiento de esta se somete al régimen común previsto en los art. 198 y 199 LGT. Preceptos que sirven al TJUE de término de comparación para concluir en la vulneración del principio de proporcionalidad.

En este aspecto creo importante reseñar dos circunstancias. La primera, la evidencia de la desproporción por la simple comparación de la literalidad de normas. La segunda, que en todos los casos resueltos por los pronunciamientos tanto del TEAC como del TS que hemos ido viendo, lo eran de declaraciones presentadas extemporánea y espontáneamente. Supuesto que sí contemplaba

expresamente la derogada disp. ad. 18ª.2 LGT, no así la disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre. Omisión que, en mi opinión, suponía un plus al reproche que cabía hacerle a la norma. Pues, aparte de su contradicción con el principio de proporcionalidad de la potestad sancionadora del art. 178 LGT, se le unía el desconocimiento del principio de cumplimiento espontáneo consagrado implícitamente por el propio ordenamiento jurídico en los arts. 27 LGT y 179.3 LGT principalmente, y, para las obligaciones formales, en los referidos art. 198 y 199 LGT, y reconocido como tal por el propio TC. Porque no puede tratarse igual a quien incumple absolutamente que a quien enmienda posteriormente su inactividad. A no ser que este trato desigual se deba a algo que refleja el carácter periódico y la finalidad última de la declaración informativa, ya que si no se hacen puntualmente impiden que cada año la Administración tributaria cuente a tiempo con la información suficiente para comprobar la correcta tributación en IRPF e ISoc. Esta justificación, sin embargo, casa mal con los principios propios de la potestad sancionadora que demandan la atención personalizada a la conducta del obligado.

Todas estas circunstancias que acabo de señalar se podían observar del contraste de las dos partes que conformaban la disp. ad. 18ª con los arts. 198 y 199 LGT. Su simple comparación evidenciaba un desequilibrio, una desproporción, en suma, difícilmente aceptable y que ahora ha confirmado la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19).

En primer lugar, en la disp. ad. 18ª LGT el incumplimiento *de la obligación en plazo* se equiparaba al hecho de que los datos o conjunto de datos se faciliten de manera incorrecta, incompleta o falsa. En ambos casos, y para las tres obligaciones de información, la infracción era *muy grave* y conllevaba sanciones de 5.000 € por cada dato o conjunto de datos omitidos o incorrectos, incompletos, o falsos, con un mínimo de 10.000 €.

Frente a ello, el régimen que podemos denominar «común» de la LGT, vigente en aquel momento, distinguía el incumplimiento absoluto del cumplimiento defectuoso estableciendo un régimen diferenciado en los arts. 198 y 199 LGT, respectivamente²⁰.

Según el art. 198 LGT, el *incumplimiento en plazo* de la obligación de suministro de información es calificado como infracción leve y podía conllevar, de acuerdo con su apartado 1, tercer párrafo, una sanción consistente en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

Y es este caso el que, lógicamente, puede matizarse con el cumplimiento espontáneo y extemporáneo según los términos del apartado 2 del precepto, de

20 La redacción actualmente vigente del art. 198 LGT se debe a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

Por su parte, la del art. 199 LGT, es fruto de la misma Ley 11/2021, habiendo sido objeto, además, de una previa reforma parcial por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

manera que la sanción y los límites mínimo y máximo serían la mitad de los previstos en el apartado anterior.

Y, por otra parte, el art. 199 se ocupaba, en sus apartados 4 y 5, de la presentación incorrecta, «incompleta, inexacta o con datos falsos», y de aquella que se refiere a la presentación por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, cuando exista obligación de hacerlo –conducta introducida precisamente por el Art. 1 Once de la Ley 7/2012, de 29 de octubre,– calificándolas como infracciones graves. Además, la separación en los dos apartados referenciados responde a la naturaleza de los datos a comunicar.

El art. 199.4 LGT disponía:

«Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentados de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 1.500 euros».

Por su parte, el art. 199.5 LGT establecía:

«Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentados de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros.

Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 ó 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente. En caso de que el porcentaje sea inferior al 10 por ciento, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros.

La sanción será del 1 por ciento del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 1.500 euros».

En contraste con lo anterior, por último, en la disp. adic. 18ª el cumplimiento espontáneo y extemporáneo de las tres obligaciones de declarar se equiparaba, en cuanto al régimen de sanciones, a la presentación de la declaración presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, siempre que hubiera obligación de hacerlo –como ha venido sucediendo en la prác-

tica—. Ambas se calificaban, al igual que el incumplimiento, como infracciones *muy graves* y podían comportar una sanción de 100 € por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 1.500 €

No es de extrañar, a la vista de todo ello, que la decisión del TJUE ponga el acento en que esta evidente diferencia de trato no estaba justificada suficientemente, pese a la legitimidad de los objetivos de la norma y concluya que resultaba desproporcionada desde la perspectiva de la libre circulación de capitales que es, en definitiva, la que fundamenta el recurso.

6. Bibliografía

ALARCÓN GARCÍA, E.: «Marco normativo del modelo 720 tras la sentencia de Luxemburgo de 27 de enero», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 86, 2022, 1 de mayo de 2022.

ALARCÓN GARCÍA, E.: «Regreso al pasado 2012, en compañía del modelo 720», *El Notario del Siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid*, n.º. 102, 2022.

ANEIROS PEREIRA, J.: «La nueva obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero», *QF*, núm. 3, febrero I, 2013.

FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: «Examen de la declaración de bienes sitos en el extranjero a través de los principios jurídicos de las obligaciones tributarias formales», *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad* núm. 1/2013.

GARCÍA MORENO, V.A.: «La retroacción de actuaciones para probar la prescripción de las ganancias patrimoniales no justificadas del art. 39.2 LIRPF», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 86, 2022, 1 de mayo de 2022.

LITAGO LLEDÓ, R.: «La necesidad de interpretación sistemática y acorde al régimen sancionador de la LGT de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Tribuna Fiscal*, n.º 268, septiembre-octubre 2013.

MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «Sobre los principios de la potestad sancionadora», *Crónica Tributaria*, n. 119, 2006.

MULEIRO PARADA, L.M.: «Los principios de legalidad y de proporcionalidad en el derecho penal tributario y el derecho tributario sancionador «en I. MERINO JARA (Dir.) *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Madrid, 2021, págs. 423 a 454.

SIMÓN ACOSTA, E.: «Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 19, 2014.