

Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero

Eugenio Simón Acosta

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de la AEDAF

Resumen

En el marco de crisis económica y desequilibrio presupuestario de los últimos años, el Gobierno español ha adoptado diversas medidas, algunas de ellas muy precipitadas y escasamente meditadas. Entre ellas destaca, por los numerosos flancos abiertos a la crítica y por las graves dudas de constitucionalidad y de infracción del Derecho europeo, la obligación de declarar la titularidad de bienes y derechos ubicados en el extranjero.

En ese artículo se profundiza en la naturaleza de las consecuencias materiales o sustantivas del incumplimiento del deber de declarar (las nuevas ganancias de patrimonio no justificadas), llegándose a la conclusión de que se trata de verdaderas sanciones que se acumulan a las que con ese nombre se contemplan en la ley. Se denuncia asimismo la defectuosa técnica jurídica y otros aspectos del régimen jurídico de la declaración que probablemente conducirán a su desmantelamiento en sede judicial.

Abstract

In the context of last years' economic crisis and budget shortfall, the Spanish Government has taken several measures—some of them hasty and scarcely thought about. Among them, it is worthwhile mentioning the obligation to declare the ownership of assets and rights located abroad. This obligation has drawn strong criticism and raised serious doubts upon its constitutionality and its compatibility with European law.

In this article, we seek to explore the nature of the so-called “material” or “substantial” legal consequences of the breach of the duty to declare (the ownership of assets and rights located abroad). We conclude that these consequences are just additional penalties to those already established by the law. We also report a defective legal technique and other aspects of the declaration's legal framework that will probably be stricken down by the courts.

Palabras clave

Declaración de bienes en el extranjero. Sanciones. Ganancias de patrimonio no justificadas. Entrada en vigor. Non bis in ídem. Proporcionalidad. Libertad de circulación de capitales. Libertad de establecimiento. Tipicidad. Prescripción.

Keywords

Declaration of assets abroad. Sanctions. Unjustified wealth gains. Entering into force. Non bis in ídem. Proportionality. Freedom of movement of capital. Freedom of establishment. Rule of law. Prescription.

Sumario

1. Introducción
2. Pluralidad de sanciones por incumplimiento del deber de presentar la declaración informativa
3. Más sanciones: las “consecuencias específicas” del incumplimiento de la obligación de declarar
 - 3.1. Las “ganancias de patrimonio no justificadas” derivadas del incumplimiento del deber de información
 - 3.2. Naturaleza de la “cuota” derivada de la aplicación de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS
 - 3.3. En particular, el requisito de no proceder de rentas declaradas
 - 3.4. Un problema adicional: el inicio de vigencia y el inicio de aplicación de la norma
4. El tipo infractor de peligro: observaciones críticas
 - 4.1. Presentación extemporánea de la declaración informativa: el predominio de la función represiva
 - 4.2. Las declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos
 - 4.3. Prescripción de la infracción de peligro
 - 4.4. Infracción del principio de proporcionalidad
5. La imprescriptibilidad de las demás sanciones
6. Libertad de movimiento de capitales y de establecimiento
7. Bibliografía

1. Introducción

§ 1. La crisis económica española que se agudizó con el comienzo de una segunda recesión en el segundo trimestre de 2011 desencadenó la adopción, por el Gobierno y la nueva mayoría parlamentaria surgida de las urnas en noviembre de 2011, de una serie de medidas de política económica. Entre ellas se encuentran importantes reformas de la legislación tributaria dirigidas, casi todas ellas, al aumento de los ingresos con el fin de corregir los graves desequilibrios presupuestarios que padecía el sector público español.

El primer paquete de medidas fiscales de choque se adoptó en el contexto de la norma reguladora de la prórroga presupuestaria para 2012 e incluyó, entre otras disposiciones, elevaciones transitorias de los tipos de gravamen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, todas ellas contenidas en el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre.

Tres meses más tarde, en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, se acomete una reforma más profunda, igualmente dirigida a la reducción del déficit público. Entre las medidas integradas en este segundo “round” cobra especial importancia, por su repercusión en la situación tributaria de determinados contribuyentes así como por la polémica suscitada en los medios de comunicación social, la autorización de una regularización voluntaria de la situación fiscal (denominada por algunos “amnistía fiscal”) mediante la presentación de una declaración especial regulada en la disposición adicional primera del citado Real Decreto-ley 12/2012¹.

§ 2. La regularización afectaba a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y debía formalizarse en una declaración “especial” de bienes poseídos antes de finalizar el último periodo impositivo con plazo de declaración concluido antes de 31 de marzo de 2012 (fecha de entrada en vigor de la disposición adicional 1ª del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo), que no se correspondiesen con las rentas declaradas en dichos impuestos.

Los bienes incorporados a la declaración realizada al amparo de las normas que rigen la regularización fiscal dejaban de merecer la calificación de ganancias patrimoniales no justificadas y su importe pasaba a tener la consideración de renta declarada. El “precio” a pagar por el trato privilegiado que de este modo recibían los supuestos defraudadores era simplemente el 10% del valor de adquisición de los bienes declarados.

1 En relación con las amnistías fiscales, decían hace años LÓPEZ LABORDA y RODRIGO SAUCO que “la primera motivación que posiblemente aparezca a la hora de decidir su regulación es la obtención de incrementos recaudatorios inmediatos. Si, además, la amnistía logra una adición definitiva a las listas de contribuyentes de parte de los individuos que habitualmente no cumplían sus obligaciones tributarias, estos incrementos encontrarán su consolidación en forma de unas mayores bases impositivas. Adicionalmente, pueden existir motivaciones vinculadas con la repatriación de capitales evadidos en el extranjero —amnistías francesas de 1981 y 1986, belga de 1983 o argentina de 1987— o, incluso, pueden tener un trasfondo político como forma de facilitar transiciones a regímenes fiscales que exigen una ruptura y mejora de las anteriores relaciones tributarias entre la ciudadanía y la administración: experiencia española de 1977 o filipina de 1986” (LÓPEZ LABORDA, Julio y RODRIGO SAUCO, Fernando: “El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?”, *Hacienda Pública Española*, nº 163, 2002, págs. 122 y 123). También se han mencionado como posibles objetivos de las amnistías fiscales la reducción del trabajo de la Inspección o los costes administrativos de la lucha contra el fraude (PRIETO JANO, María José: “Medidas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales”, *Anales de estudios económicos y empresariales*, nº 9, 1994, pág. 229). Entre las objeciones de la amnistía fiscal, señala esta última autora la injusticia comparativa con el trato a los contribuyentes cumplidores y el efecto negativo hacia el futuro pues puede inducir al fraude a quienes piensen que la amnistía puede repetirse por la incapacidad de la Administración para combatirlo (*op. cit.*, pág. 230).

§ 3. El desarrollo reglamentario de la disposición adicional 1ª del Real Decreto-ley 20/2011 se realizó mediante Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, en la que se abordaron no sólo los aspectos formales o de procedimiento, sino también importantes detalles de carácter sustantivo que complementaron las previsiones de la escueta norma legal.

§ 4. Próximo ya el vencimiento del plazo para presentar la declaración especial y, probablemente, bajo el influjo del temor a que no se cumplieran las expectativas de afloramiento de patrimonios ocultos, se introdujeron importantes medidas disuasorias y sancionadoras para quienes, teniendo bienes ocultos en el extranjero, no se acogiesen a la regularización fiscal en curso. Para ello se utilizó 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.

§ 5. El apartado 17 del art. 1 de la citada Ley 7/2012 introdujo una nueva disposición adicional 18ª en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria² (en adelante, LGT), en la que se establece la obligación de presentar una declaración informativa de bienes situados en el extranjero con la amenaza de graves sanciones por su incumplimiento. Algunos autores relacionan esta obligación con la *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) de 10/3/2010, de Estados Unidos³. De todos modos, la obligación de declarar rentas y bienes en el extranjero no es nueva entre nosotros, porque esta obligación ya existía para los residentes en España sujetos al IRPF y al Impuesto sobre el Patrimonio⁴.

La DA 18ª de la LGT tipifica como infracción muy grave la falta de presentación de la declaración informativa o su presentación incompleta, inexacta o con datos falsos, así como su presentación por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos.

Las sanciones con que se castigan estas infracciones son de un extraordinario rigor. Se multa con 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitido o inexacto relativo ora a cuentas en entidades de crédito, ora a títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas, ora a bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles, con un mínimo de 10.000 euros por cada uno de los bienes indicados, individualmente considerados según su clase.

2 Se ha criticado la ubicación sistemática de este precepto, sugiriendo que la obligación de información debería haberse colocado en el art. 93 LGT, junto con las demás obligaciones de información, y las sanciones dentro del régimen sancionador. Por ejemplo, ANEIRO PEREIRA, "La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero", *Quincena Fiscal*, nº 3/2013, en pág. 2 del documento en formato PDF que se encuentra en <http://www.aranzadigital.es/maf/app/authentication/signon>; CALVO VERGEZ, Juan, "La obligación de información sobre bienes o derechos situados en el extranjero. Alcance de la nueva disposición adicional 18ª de la LGT", *Revista de Información Fiscal*, nº 111/2013, pág. 18; ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor, "Medidas de lucha contra el fraude fiscal", *Quincena Fiscal*, nº 3/2014, en pág. 14 del documento en formato PDF que se encuentra en <http://www.aranzadigital.es/maf/app/authentication/signon>, referencia BIBL 2014/432; PEDREIRA MENÉNDEZ, «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Quincena Fiscal*, nº 4/2013, en pág. 4 del documento en formato PDF que se encuentra en <http://www.aranzadigital.es/maf/app/authentication/signon>, referencia BIBL 2013/342).

3 Por ejemplo, FALCÓN Y TELLA, "La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero", documento disponible el día 10/8/2014 en <http://www.atsa.es/es/bienes-extranjero-720.aspx>; o PEDREIRA MENÉNDEZ, «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *op. cit.*, pág. 2. Sobre la FATCA y los acuerdos RUBIK véase MARTÍNEZ GINER, "El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK", *Quincena Fiscal*, nº 19/2012, *passim*, documento en formato PDF que se encuentra en <http://www.aranzadigital.es/maf/app/authentication/signon>, referencia BIBL 2012/3095).

4 PEDREIRA MENÉNDEZ, «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *op. cit.*, nº 4/2013, pág. 3.

También se sanciona la presentación espontánea fuera de plazo o la presentación por medios distintos a los telemáticos por vía internet⁵. En este caso la sanción es más benévola: 100 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 1.500 euros.

§ 6. Los efectos del incumplimiento no terminan en las citadas sanciones, pues el apartado 3 de la DA 18ª de la LGT añade que *“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”*.

Tales efectos están previstos también en la Ley 7/2012, que ha introducido las modificaciones oportunas en las leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades y son, a su vez, de dos tipos: unos, de naturaleza aparentemente material o sustantiva; otros, de carácter sancionador.

§ 7. Los efectos de apariencia sustantiva o material están contenidos en la modificación operada en el art. 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y en el art. 134.6 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS).

Se ha modificado, por un lado, el art. 39 de la LIRPF, calificando, de forma expresa, como ganancias de patrimonio no justificadas *“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 LGT. El valor de tales bienes o derechos se integrará *“en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización”*.

Por otra parte, se ha extendido también la presunción de obtención de rentas del art. 134 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Esta presunción se extiende ahora a *“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 LGT.

La normativa reguladora de la declaración informativa de bienes en el extranjero adolece de serias deficiencias técnicas y ambigüedades que desde su origen dieron lugar a numerosas dudas y obligaron a la Administración a publicar criterios interpretativos en varias entregas de respuestas a preguntas frecuentes. Las incertidumbres que provocan las normas reguladoras de esta declaración también se ponen de manifiesto en algunas consultas resueltas por la Dirección General de Tributos

5 La Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, de declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, establece en su art. 4 que la presentación del modelo 720 “se efectuará por vía telemática a través de Internet”. Según FALCÓN Y TELLÁ, cuya opinión comparto, no es sancionable la conducta consistente en la presentación por vía distinta de la telemática porque esto sólo es posible cuando exista la obligación de hacerlo de ese modo y esa obligación no puede establecerse mediante una Orden ministerial (“La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *Revista Interactiva Actualidad*, AEDAF, nº 29/2013, consultado en <http://www.atsa.es/es/bienes-extranjero-720.aspx>, pág. 21).

En ambos casos, la presunción sólo puede enervarse probando que los bienes corresponden o se han adquirido con rentas declaradas o bien con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por el IRPF o IS, según los casos.

§ 8. Además, la propia existencia de este tipo especial de ganancias no justificadas de patrimonio determina consecuencias sancionadoras por la comisión de una infracción de daño, calificada como muy grave, que se castiga con multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción. Así lo ordena la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 que asimismo precisa que la base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los citados artículos 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS. Estas sanciones son incompatibles con las que pudieran derivarse de la aplicación de los arts. 191 a 195 de la LGT a los mismos hechos.

§ 9. Hasta aquí la descripción del panorama legal regulador de la declaración informativa de bienes situados en el extranjero. Según informaciones proporcionadas por el Presidente del Gobierno, reproducidas por los medios de comunicación, el resultado de la declaración informativa ha supuesto un *input* de información en la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 87.700 millones de euros de patrimonio, correspondiente a 129.925 personas físicas (67.100 millones de euros) y 1.486 personas jurídicas (20.590 millones de euros)⁶.

§ 10. La normativa reguladora de la declaración informativa de bienes en el extranjero adolece de serias deficiencias técnicas y ambigüedades que desde su origen dieron lugar a numerosas dudas y obligaron a la Administración a publicar criterios interpretativos en varias entregas de respuestas a preguntas frecuentes⁷. Las incertidumbres que provocan las normas reguladoras de esta declaración también se ponen de manifiesto en algunas consultas resueltas por la Dirección General de Tributos⁸.

De este modo se originó, en las semanas anteriores al fin del plazo para presentar la declaración informativa, una grave situación de inseguridad jurídica, agravada por la interposición, por parte del PSOE, de dos recursos, uno contencioso-administrativo contra la ya citada Orden HAP/1182/2012 (inadmitido por Auto de 18 de octubre de 2012 por falta de legitimación); y otro de inconstitucionalidad promovido por más de cincuenta Diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados, contra la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012.

Pasados esos momentos iniciales de incertidumbre, la inseguridad, sin embargo, no ha terminado. Subsisten problemas jurídicos que pueden plantearse en la aplicación de una normativa como esta, redactada con apresuramiento y con olvido de algunos principios generales del Derecho e incluso de la debida integración sistemática de dichas normas en

6 Véase, por ejemplo, <http://www.abc.es/economia/20130522/abc-rajoy-contribuyentes-extranjero-201305221814.html>. Me refiero en el texto a los resultados de la declaración de bienes en el extranjero, no a la regularización voluntaria de la situación fiscal, que produjo unos efectos recaudatorios inferiores a los esperados: 31.484 declaraciones con una cuota de 1.191 millones de euros, según nota de prensa del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de 3 de diciembre de 2012, que puede consultarse en la siguiente dirección de internet: <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2012/SE%20HACIENDA/03-12-12%20nota%20de%20prensa%20sobre%20la%20regularización.pdf>

7 Técnica anómala o, cuando menos sorprendente, dado que "en el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda" (art. 12.3 LGT). Véase una aguda crítica a las contestaciones a preguntas frecuentes y a las consultas vinculantes, en FALCÓN Y TELLA, "La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero", *op. cit.*, *passim*.

8 Por ejemplo, consultas vinculantes 691/2013, de 5 de marzo; 756/2013, de 12 de marzo; 948/2013, de 25 de marzo; 1.102/2013, de 4 de abril; 1.367/2013 y 1.374/2013, ambas de 23 de abril. La más amplia de todas ellas, por el número de cuestiones que aborda es la 1.367/2013.

el conjunto del ordenamiento⁹. Sobre ellos quiero reflexionar en el presente trabajo a propósito de las consecuencias jurídicas de la falta de declaración informativa o de la presentación de declaraciones inexactas¹⁰.

2. Pluralidad de sanciones por incumplimiento del deber de presentar la declaración informativa

§ 11. Como ya he indicado, las consecuencias jurídicas del incumplimiento de la obligación de presentar la declaración informativa de bienes en el extranjero son de dos clases: sancionadoras unas y de carácter aparentemente material o sustantivo otras.

§ 12. Llama inmediatamente la atención la duplicidad de sanciones por la realización de un solo hecho: la falta de presentación de la declaración o la omisión de bienes que hubieran debido consignarse en ella provoca la aplicación de, al menos, dos sanciones que se acumulan.

Constituye infracción tributaria “no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas” de bienes en el extranjero. Se trata de una infracción de peligro o de riesgo, dado que este tipo de declaraciones no pasan de ser una obligación formal que no genera cuota tributaria, es decir, su omisión o falsedad no producen, por sí mismas, daño a la Hacienda Pública. Sin embargo, son infracciones muy graves y, como ya hemos dicho, las sanciones son elevadas: simplificadaamente, 5.000 euros por cada dato omitido con un mínimo de 10.000 euros.

Ahora bien, la conjunción de la DA 18ª de la LGT con el art. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS provoca—por ficción legal o, si se prefiere, por presunción *iuris et de iure*— que los bienes no declarados sean ganancias patrimoniales en el IRPF o renta gravada en el IS. Lo son *ope legis*, sin que quepa más justificación o prueba en contrario que acreditar que los bienes se han adquirido con rentas declaradas o con rentas obtenidas en periodos en que el titular no era contribuyente del IRPF o del IS, es decir, cuando no era residente en España o cuando no existía como persona para

9 No faltan los pronunciamientos sobre la posible inconstitucionalidad de la regularización fiscal de 2012 en su conjunto, pero no es mi intención entrar en ese debate, sino en las dificultades que pueden oponerse a la efectiva aplicación de las graves consecuencias previstas para los incumplidores de la declaración informativa. Juan Manuel IGLESIAS y Amelia GONZÁLEZ han escrito que “el tratamiento privilegiado en que se traduce la aplicación de la DTE ha determinado que muchos nos cuestionemos su constitucionalidad, no ya sólo desde un punto de vista meramente formal... sino también desde un punto de vista material o sustantivo, en la medida en que puede resultar contraria a los principios de justicia tributaria (generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad). Por estos motivos no puede perderse de vista la posibilidad de que el TC acabe declarando la nulidad de la norma...” (IGLESIAS CASAIS, José Manuel y GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia: “La evasión fiscal y su amnistía. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica”, *Dereito: Revista Xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, nº extra 1, 2013, pág. 199).

10 Es realmente lamentable que una normativa que hasta ahora ha producido unos resultados aceptables en cuanto a la aparición de importantes patrimonios ocultos haya de perder toda su virtualidad *pro futuro* a causa de una eventual declaración de inconstitucionalidad o de vulneración del Derecho europeo. Legislar de forma irreflexiva y precipitada, como se ha hecho en esta ocasión, es poco recomendable. El fraude fiscal se debe combatir con la cabeza fría y no con ocurrencias nacidas de un quizá sincero pero fugaz e irracional impulso. Como acertadamente ha dicho Hugo LÓPEZ en su meritorio trabajo sobre nuestro tema, “es necesario operar correctamente desde un punto de vista técnico; lo cual requiere una ponderación adecuada en la adopción de medidas que, por un lado, doten a la Administración tributaria de un aparato normativo suficientemente incisivo para combatir esas conductas y, por otro lado, respeten el marco constitucional y, por lo que aquí interesa, también europeo, como piedra angular de todo mecanismo eficaz de lucha contra el fraude fiscal” (Hugo LÓPEZ LÓPEZ, “Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, número 368, 2013, págs. 8).

Recordemos, para concluir con este asunto, que el TC también ha declarado que el principio *non bis in ídem* impide el que por autoridades del mismo orden, y a través de procedimientos distintos, se sancione repetidamente la misma conducta

el Derecho (antes de nacer si se trata de persona física o antes de constituirse en caso de entidades sujetas al IS).

Así pues, las ganancias no justificadas en IRPF o las rentas presuntas en IS determinarán la existencia de cuotas tributarias no satisfechas que darán lugar, a su vez, a las correspondientes sanciones por infracción muy grave de daño, consistentes en multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de dichas cuotas.

Está claro que se quiso atemorizar a los defraudadores que esconden sus bienes en el extranjero porque las consecuencias de la ocultación son extraordinariamente graves. Si pensamos en el caso de una persona física con tipo marginal del 57% en el IRPF, la falta de declaración tiene como consecuencia la aplicación de una multa de 5.000 euros por cada dato omitido, más el 57% del valor de los bienes a título de cuota del IRPF, más 150% del importe de la cuota (equivalente al 48,735 % del valor de los bienes) a título de sanción. Es decir, 5.000 euros por cada dato omitido, más el 105,735 % del valor del bien. En otras palabras, se produce la “confiscación” de los bienes no declarados y se impone una multa de 5.000 euros por cada dato omitido o falseado.

§ 13. Aparcamos, de momento, el problema de si se vulnera o no el principio de proporcionalidad de la sanción, sobre el que tendremos ocasión de volver repetidamente a lo largo de este trabajo para centrarnos ahora en la concurrencia de sanciones contraria al principio *non bis in ídem*.

Algo ha barruntado el legislador al decir, en el penúltimo párrafo de la DA primera de la Ley 7/2012, que la sanción del 150% de las cuotas devengadas es incompatible con las sanciones de los arts. 191 a 195 de la LGT. En estos supuestos, la concurrencia de sanciones sería más que evidente, pues el tipo infractor es el mismo. La solución legal es correcta, pues hace prevalecer la norma específica sobre la general.

No ha tenido en cuenta, sin embargo, que la ocultación en la declaración informativa es medio necesario para que los bienes ocultos sean ganancias patrimoniales o rentas gravadas y, por tanto, para cometer la infracción específica tipificada en la DA primera de la Ley 7/2012.

Entre la infracción de peligro y la de daño existe, al menos, una relación de medio a fin y en ambos casos el bien jurídico protegido es el mismo, dándose además la identidad de sujeto. Esto nos pone sobre la pista del principio *non bis in ídem* que nuestra Constitución no recoge de forma expresa, pero se deduce del principio de legalidad y tipicidad, según jurisprudencia del TC que progresivamente lo ha ido reconstruyendo a partir de la STC 2/1981, de 30 de enero, con el fin de evitar la duplicidad de sanciones por una misma conducta¹¹. El art. 133 de la LRJ-PAC reconoce este principio al decir que “no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento”.

11 “Si bien no se encuentra recogido expresamente en los arts. 14 a 30 de la Constitución, que reconocen los derechos y libertades susceptibles de amparo (art. 53.2 de la Constitución y art. 41 de la LOTC) no por ello cabe silenciar que, como entendieron los parlamentarios en la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas del Congreso al prescindir de él en la redacción del artículo 9 del Anteproyecto de Constitución, va íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidos principalmente en el art. 25 de la Constitución” (STC 2/1981, de 30 de enero, F. 4).

Creo que se puede incluso avanzar más y hablar de un auténtico concurso ideal de infracciones constituidas por un único hecho porque hay en realidad un solo hecho sancionado: el incumplimiento de la obligación de declarar¹². En efecto, la falta de declaración comporta automáticamente, por ficción legal, la calificación de los bienes como ganancia patrimonial o como renta y el devengo de la cuota tributaria cuyo impago se sanciona. Visto de este modo, la falta de declaración es el único hecho sancionado pues solo él integra la infracción de peligro y de él se deriva la existencia de un impago de cuotas tributarias que constituye infracción de daño sancionada con el 150% de la cuota defraudada.

Verdaderamente, la infracción por impago de cuotas exige un requisito adicional respecto a la ocultación en la declaración informativa: que no pueda acreditarse que los bienes se adquirieron con rentas declaradas o rentas obtenidas cuando el titular no era contribuyente en el IRPF o en el IS. Pero aun en el supuesto de que se entienda que estamos ante hechos diferentes, no se podrá negar que esta específica infracción de daño no puede cometerse si previamente no se han ocultado los bienes en la declaración informativa, es decir, si previamente no se ha cometido la infracción de peligro. Como mínimo hay que reconocer la existencia de un concurso medial, respecto del que la doble sanción está vedada por los principios inspiradores de nuestro Derecho penal (art. 77 CP) que son aplicables, aunque con matices según doctrina del TC, al Derecho tributario sancionador¹³.

Recordemos, para concluir con este asunto, que el TC también ha declarado que el principio *non bis in idem* "impide el que por autoridades del mismo orden, y a través de procedimientos distintos, se sancione repetidamente la misma conducta. Semejante posibilidad entrañaría, en efecto, una inadmisble reiteración en el ejercicio del *ius puniendi* del Estado e, inseparablemente, una abierta contradicción con el mismo derecho a la presunción de inocencia, porque la coexistencia de dos procedimientos sancionadores para un determinado ilícito deja abierta la posibilidad, contraria a aquel derecho, de que unos mismos hechos, sucesiva o simultáneamente, existan y dejen de existir para los órganos del Estado (Sentencia 77/1983, de 3 de octubre, fundamento jurídico cuarto)" (STC 159/1985, de 27 de noviembre, F. 3).

§ 14. Se ha denunciado, por otra parte, otra infracción del *non bis in idem* por concurrencia con el régimen sancionador de la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior, o el Real Decreto 1816/1991, de 20 de diciembre, sobre transacciones económicas con el exterior, que también regula similar falta de información¹⁴. Sin embargo no es fácil que se produzca el solapamiento porque la declaración informativa no se refiere a movimientos de capitales sino simplemente a su localización fuera de España. Podría pensarse, quizá, en el caso de bienes situados en España que se trasladan al extranjero sin declaración o autorización, cuando fuere precisa, y que posteriormente no se incluyen en la declaración informativa. Estaríamos, no obstante, ante un concurso real y no ideal porque la transferencia

12 En el mismo sentido, LÓPEZ LÓPEZ, "Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución", *op. cit.*, pág. 4. Ciertamente hay doctrina penalista que opina que el concurso medial tiene naturaleza de concurso real porque el concurso medial implica, en su misma definición, dualidad de hechos. Véase GUINARTE CABADA, Gumersindo: "El concurso «medial» de delitos", *Estudios Penales y Criminológicos*, vol. XIII (1990), *Cursos y Congresos* nº 63, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela, pág. 161, disponible en <http://hdl.handle.net/10347/4211>. Sin embargo ello no es obstáculo para rechazar la sanción múltiple en un caso como el nuestro en el que, como decimos en el texto, es uno sólo el hecho que desencadena todos los efectos: abreviadamente, la omisión de la declaración de bienes en el extranjero no justificados con renta declarada,

13 Véase al respecto la interesante doctrina contenida en el fundamento segundo de la STS (Sala de lo Penal) 858/2013, de 19 de noviembre.

14 ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor, "Medidas de lucha contra el fraude fiscal", *op. cit.*, pág. 107.

ilícita al extranjero no es medio necesario para incumplir el deber de informar establecido en la disposición adicional 18ª LGT.

3. Más sanciones: las “consecuencias específicas” del incumplimiento de la obligación de declarar

§ 15. La concurrencia de sanciones sobre una única conducta es todavía más grave pues, como trataremos de demostrar en este epígrafe, las “consecuencias específicas” del incumplimiento de la obligación de declarar (la inclusión en la base liquidable general de las ganancias patrimoniales no justificadas especiales) dan lugar a una pseudocuota tributaria que más que un tributo es una verdadera sanción.

3.1. Las “ganancias de patrimonio no justificadas” derivadas del incumplimiento del deber de información

§ 16. El efecto que hasta ahora hemos llamado material o sustantivo del incumplimiento de la obligación de información sobre bienes en el extranjero estaba previsto de forma abstracta en el apartado 3 de la DA 18ª de la LGT, según el cual “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”.

Como ya hemos dicho, tanto la LIRPF como el TRLIS, en sus arts. 39.2 y 134.6 respectivamente, han establecido tales efectos.

En lo que aquí interesa, ambos preceptos tienen un contenido similar. Dice el art. 39.2 de la LIRPF:

“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 períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto.”

El texto del art. 134.6 es el siguiente:

“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.”

§ 17. Nos encontramos ante un tipo especial de ganancias patrimoniales no justificadas que se diferencia de la categoría general del art. 39.1 tanto en su presupuesto de hecho como en su naturaleza jurídica.

El presupuesto de hecho consta de tres elementos: a) Tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos; b) incumplimiento de la obligación de información; y c) no acreditar que procede de rentas declaradas o de rentas percibidas no siendo contribuyente el titular de los bienes.

§ 18. La primera de las tres circunstancias indicadas no plantea problemas relevantes en el caso de titularidad directa de los bienes ocultados en la declaración informativa. Pero puede resultar problemática su aplicación en el caso de titularidades fiduciarias, habituales en otros ordenamientos distintos del nuestro.

Por regla general, nuestro Derecho tributario no reconoce la titularidad fiduciaria y obliga a descubrir la realidad subyacente para aplicar los tributos conforme a titularidad real y no la titularidad formal de los bienes y derechos. Salvo algunos supuestos específicos, cual es el caso de los fideicomisos y las fiducias forales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, nuestro ordenamiento prescinde de la realidad aparente, como se aprecia en la regla general sobre actos simulados contenida en el art. 16 de la LGT.

En la DA 18ª LGT, reguladora de la declaración informativa, se toma en consideración la titularidad real de los bienes y derechos, remitiéndose a lo previsto en el art. 4.2 de la Ley 10/2010¹⁵. La titularidad real atribuida por la posesión o control del 25% del capital o derechos de voto de una persona jurídica, del 25% de los bienes administrados por instrumentos jurídicos, por el control de la gestión o por la condición de beneficiarios, no puede entenderse —a los efectos que ahora nos ocupan— que permita calificar como ganancia patrimonial no justificada la totalidad del valor de la persona jurídica o de los bienes administrados. Habida cuenta de la finalidad del art. 39.2 de la LIRPF, debe interpretarse que, en estos casos, a la persona que ejerza el control o tenga la condición de potencial beneficiario sólo puede imputársele la parte proporcional que le corresponda en el capital social o fondos propios, o en los bienes administrados.

§ 19. “Incumplimiento de la obligación de información” —segundo de los elementos del presupuesto de hecho— es un concepto ambiguo que permite realizar desde una interpretación amplia, según la cual cualquier incumplimiento de las formas en las que debe presentarse la declaración sería motivo suficiente para hacer surgir ganancias patrimoniales no justificadas, hasta otra más estricta que sólo consideraría producido el presupuesto de hecho si se trata de un incumplimiento cualificado.

15 Art. 4.2 Ley 10/2010:

“2. A los efectos de la presente Ley, se entenderá por titular real:

- a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.
- b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por 100 del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes.
- c) La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 por 100 o más de los bienes de un instrumento o persona jurídicos que administre o distribuya fondos, o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos.”

La interpretación amplia debe ser, a mi juicio, descartada porque no es coherente con la finalidad de la norma y provocaría unas consecuencias manifiestamente desproporcionadas con la gravedad de la conducta. El incumplimiento debe ser, por tanto, cualificado pero es difícil determinar de modo concreto y *a priori* las circunstancias exactas que deben concurrir para que el incumplimiento sea cualificado. Debe tratarse, a mi juicio, de una conducta que, además de vulnerar la obligación de declarar, sea suficiente para considerar que los bienes siguen manteniéndose ocultos a la acción investigadora de la Administración tributaria.

Volviendo a la analogía con la ocultación de datos en la documentación exigible en las operaciones vinculadas, debería operarse en nuestro caso con la misma prudencia que queda expresada en el apartado 7 de la "Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo de 27 de junio de 2006, relativa a un Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea (DPT UE)" (2006/C 176/01), del siguiente tenor: "Los Estados miembros se abstendrán de imponer cualquier sanción relacionada con la documentación a los contribuyentes que cumplan de buena fe, de forma razonable y dentro de un plazo aceptable, la obligación de presentar una documentación armonizada y coherente".

La alusión al plazo está fuera de lugar respecto a las ganancias patrimoniales no justificadas porque lo excluye el propio art. 39.2 de la LIRPF, pero queda en pie la aplicación "de forma razonable" de la norma. Para evitar la infracción del principio de tipicidad legal (tributario y penal), debería exigirse o bien que las omisiones o falsedades de la declaración impidan objetivamente conocer la real existencia de los bienes o derechos, o bien que la Administración tributaria acredite la presencia de indicios suficientes para llegar al convencimiento de que el titular de los bienes tuvo la intención de ocultarlos mediante los defectos en que incurre la declaración.

§ 20. En tercer lugar, para que pueda apreciarse la existencia de ganancias no justificadas es necesario que el titular de los bienes no acredite que proceden de renta declarada o de renta obtenida en periodos impositivos en que no era contribuyente en el impuesto sobre la renta.

Este tercer requisito suscita dudas acerca de su naturaleza, que tiene también, como veremos, importantes consecuencias sobre la propia naturaleza de este tipo de ganancias patrimoniales. ¿Estamos realmente ante un elemento del presupuesto de hecho de las ganancias patrimoniales no justificadas o es, por el contrario, una circunstancia adjetiva y de carácter procesal? Dicho en otros términos, ¿es un elemento del hecho imponible o es un elemento de la prueba de que tal hecho imponible se ha realizado o no?

Sabido es que las ganancias patrimoniales no justificadas (antes llamadas incrementos no justificados de patrimonio) son una presunción legal *iuris tantum* que admite prueba en contrario¹⁶. Podría, pues, considerarse que estamos ante un tipo particular de ganancias no justificadas que no admite la prueba del origen de los bienes para enervar la presunción de que los bienes son renta gravable. Pero esta afirmación no es aceptable.

En efecto, la presunción es un instrumento procesal que permite desplazar la carga de la prueba de un hecho cuando está acreditado otro hecho diferente del que el primero se considera consecuencia probable o necesaria. De la presunción no se deriva, por tanto, otra consecuencia jurídica que la de obligar al perjudicado por el hecho presunto a que acredite la falsedad de éste si quiere evitar las consecuencias jurídicas desfavorables que de él se deducen. Es lo que ocurre con las ganancias de patrimonio no justificadas en general (apartado 1 del art. 39 LIRPF):

¹⁶ Lo traté con cierto detalle en *Los incrementos no justificados de patrimonio*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 26 ss.

se presume que son renta gravable, mientras no se demuestre lo contrario, los bienes y derechos que no se correspondan con la renta o patrimonio declarados. En este caso, el sujeto pasivo puede probar, por cualquier medio admitido en Derecho, que los bienes o derechos se han adquirido con recursos que no son renta sometida al impuesto, en cuyo caso la presunción queda enervada.

Cuando se trata de ganancias de patrimonio originadas por el incumplimiento del deber de declarar bienes situados en el extranjero la situación es muy diferente. El interesado no tiene la facultad de demostrar la falsedad del hecho presunto y la presunción se aplica aunque se pruebe que los bienes se adquirieron con medios financieros que no tenían naturaleza de renta gravable (v.gr. porque se adquirieron gratuitamente mediante una donación o una herencia no declarada o porque se adquirieron con medios ajenos como un préstamo) o se adquirieron con rentas percibidas en periodos impositivos prescritos o, en el caso de sociedades, se adquirieron mediante operaciones societarias de balance (v. gr. una aportación en virtud de aumento de capital no contabilizado).

Es cierto que los impuestos pueden utilizarse por el legislador para perseguir fines distintos de los exclusivamente recaudatorios y esto supone que las exigencias del principio de capacidad económica pueden ser moduladas en función de los objetivos extrafiscales. Pero es igualmente cierto que sólo podremos hablar de impuestos si se acatan las exigencias básicas del principio de capacidad económica

Así pues la presunción se aplica, según el texto legal, aunque se haya probado satisfactoriamente que los bienes no son renta gravable. Por tanto, la facultad de acreditar que proceden de rentas gravadas o de rentas percibidas cuando el interesado no estaba sujeto al impuesto no es propiamente un medio de probar la falsedad del hecho presunto sino un presupuesto de hecho para aplicar una presunción que no admite prueba en contrario, es decir, una presunción *iuris et de iure* o una ficción legal¹⁷. Nos encontramos más cerca de un nuevo elemento del hecho imponible del impuesto que de una presunción como las tradicionalmente contempladas por los arts. 39 LIRPF y 134 TRLIS.

3.2. Naturaleza de la “cuota” derivada de la aplicación de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS

§ 21. De todo lo anterior resulta que, cuando concurren los elementos del presupuesto de hecho del art. 39.2 de la LIRPF (incumplimiento de la obligación de informar y que los bienes no procedan de renta declarada o de renta obtenida cuando el obligado no era residente en España a efectos fiscales) nace, aparentemente, una obligación

17 Como presunción *iuris et de iure* la califican CALVO VERGEZ (“La obligación de información sobre bienes o derechos situados en el extranjero. Alcance de la nueva disposición adicional 18ª de la LGT”, *op. cit.*, pág. 38), ORENA DOMÍNGUEZ (“Medidas de lucha contra el fraude fiscal”, *op. cit.*, pág. 16) y PEDREIRA MENÉNDEZ, «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *op. cit.*, nº 4/2013, pág. 16. También hablan de presunción *iuris et de iure* LÓPEZ LÓPEZ, (“Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución”, *op. cit.*, pág. 35) y MARTÍNEZ GINER (“El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”, *op. cit.*, pág. 26), aunque rebajan la calificación de la presunción por el hecho de sea admita una prueba en contrario de carácter restringido.

tributaria. Como hemos dicho, nos encontramos, a primera vista, ante una nueva modalidad o elemento material del hecho imponible del impuesto (IRPF o IS) cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

§ 22. Si esto es un nuevo elemento del hecho imponible, sorprende su ubicación sistemática en el apartado 2 del art. 39 de la LIRPF y en el apartado 6 del art. 134 TRLIS, puesto que se trata de una institución radicalmente diferente de la presunción de ganancias patrimoniales no justificadas o de renta que ya se contenía en dichos artículos.

Ahora bien, la defectuosa sistemática es, a fin de cuentas, una cuestión formal y no es el más importante reproche que puede dirigirse a la “renta” derivada del incumplimiento del deber de informar. Lo fundamental es determinar si este nuevo hecho imponible respeta los cánones constitucionales a que debe ajustarse todo tributo.

§ 23. Como es sabido, la Constitución contempla en el art. 31.1 la categoría genérica de las prestaciones de carácter público, en cuyo ámbito se encuentra el tributo como una especie –la más importante de todas- caracterizada por su finalidad primordial de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y por estar informada por el principio de capacidad contributiva y/o por el principio de compensación o provocación de costes¹⁸. Prescindiendo ahora del principio de compensación, que no afecta al objeto de nuestro trabajo, el tributo o, más concretamente, el impuesto es una prestación patrimonial legalmente establecida cuya legitimidad constitucional está vinculada al respeto del principio de capacidad económica, en el que encuentra su fundamento (sin perjuicio de que, de forma complementaria y accesoria, puedan perseguirse otros fines de carácter extrafiscal).

Como dice la STC 182/1997, de 28 de octubre (F. 6), “desde una perspectiva material el art. 31.1 CE consagra no sólo los principios ordenadores del sistema tributario, que son, al propio tiempo, límite y garantía individual frente al ejercicio del poder, sino también derechos y deberes de los ciudadanos frente a los impuestos establecidos por el poder tributario del Estado. Existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica, en el modo, condiciones y cuantía establecidos por la Ley; pero *existe, correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad*. La aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir que nuestra Constitución impone en el art. 31, y sólo a partir de él puede entenderse cabalmente la singular posición que ocupan el Estado y los demás entes públicos como titulares del poder tributario, y los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional”.

Es cierto que los impuestos pueden utilizarse por el legislador para perseguir fines distintos de los exclusivamente recaudatorios y esto supone que las exigencias del principio de capacidad económica pueden ser moduladas en función de los objetivos extrafiscales. Pero es igualmente cierto que sólo podremos hablar de impuestos si se acatan las exigencias básicas del principio de capacidad económica. De no ser así estaremos ante una prestación patrimonial de naturaleza no tributaria y, si no tiene otro asidero en la norma suprema, una prestación inconstitucional.

“Como ya indicó este Tribunal en la citada STC 27/1981, la Constitución alude expresamente al principio de capacidad económica, pero lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria. Es por tanto constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio

18 Las primeras referencias al principio de provocación de costes, que ahora muchos aceptan, se encuentran en mi artículo “Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales”, *Hacienda Pública Española*, nº 35, 1975, págs. 253 ss.; y, con nuevos matices, en otros trabajos posteriores como “Tasas Municipales”. *Fiscalidad Municipal sobre la propiedad urbana*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1982, págs. 25 ss. y “Los principios del beneficio, capacidad económica y provocación de costes y los tributos propios municipales”, *A problemática da tributação local / Local taxation*, Ministério do Planeamento e da Administração do Território, Coimbra, 1989, págs. 193 ss.

de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza" (STC 221/1992, de 11 de diciembre, F. 4). Por tanto, un impuesto no puede desconocer o contradecir el principio de capacidad económica. El deber de contribuir resulta, pues, indisociable de los principios de capacidad económica, así como de los de generalidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el art. 31.1 CE (SSTC 27/1981, de 20 julio, F. 4; 19/1987, de 17 febrero, F. 3; 209/1988, de 10 noviembre, F. 6; 45/1989, de 20 febrero, F. 4; 54/1993, de 15 febrero, F. 1 y 134/1996, de 22 julio, F. 5)

El incumplimiento de un deber formal
es un acto ilícito, una infracción
del Derecho objetivo, que puede y
debe originar una reacción punitiva
del ordenamiento, pero no es una
circunstancia que permita justificar
la imposición de una obligación de
contribuir al sostenimiento de los
gastos públicos

§ 24. Las "ganancias patrimoniales" originadas por el incumplimiento del deber de información de la DA 18ª LGT constituyen un elemento extravagante en el hecho imponible del IRPF y del IS. Estos dos impuestos gravan la renta, es decir, el incremento de la riqueza o del patrimonio neto del contribuyente. La reforma operada en los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS han añadido, aparentemente, a la renta gravada por esos impuestos un nuevo componente que no es renta sino patrimonio. Lo que se contempla en la reforma no son aumentos de riqueza, sino elementos del patrimonio del contribuyente. Así pues, en una primera aproximación podríamos decir que, a partir de ahora, el IRPF y el IS son impuestos que gravan la renta del contribuyente y, además, los bienes respecto de los que se ha incumplido el deber de información y no proceden de renta declarada o de renta obtenida cuando el sujeto pasivo no era contribuyente.

El gravamen del patrimonio como renta tiene sentido y es perfectamente coherente con la estructura interna de los impuestos personales sobre la renta si el patrimonio oculto es, como ha sido siempre, el hecho base de una presunción *iuris tantum*. Lo que se grava mediante esta técnica no es el patrimonio, sino la renta con la que ese patrimonio ha sido adquirido. La presunción es legítima y razonable porque la probabilidad de que los bienes ocultos se hayan financiado con renta no declarada es muy alta, dado que son pocos los aumentos de riqueza que quedan al margen del IRPF y del IS y, en cualquier caso, el contribuyente tiene la posibilidad de enervar la presunción acreditando el origen de los bienes o la prescripción del impuesto que gravaba la renta con la que se adquirieron.

No ocurre lo mismo aquí. Como hemos razonado anteriormente, las "ganancias de patrimonio" que surgen del incumplimiento del deber de informar no son el hecho-consecuencia de una presunción legal, sino un elemento más del hecho imponible de los impuestos sobre la renta. Se grava, lisa y llanamente, la titularidad de los bienes aunque el contribuyente demuestre que su titularidad no responde a una ocultación de renta.

§ 25. Si, con tales premisas, pasamos por el tamiz de los principios tributarios este impuesto sobre bienes no consignados en la declaración informativa de bienes en el extranjero el resultado es que el impuesto no soporta la criba.

Desde la perspectiva del principio de capacidad económica podemos admitir que este impuesto recae sobre un hecho que manifiesta capacidad de contribuir porque se gravan bienes y derechos de carácter patrimonial.

Pero aquí terminan los resultados positivos del test de constitucionalidad. En cuanto se profundiza en el tema, el contraste deriva en clarísimas incompatibilidades con los principios tributarios.

El principio de igualdad resulta malparado si buscamos las razones que puedan justificar las diferencias entre estos contribuyentes y los titulares de otros bienes y derechos respecto de los que no exista el deber de informar o que hayan cumplido con el deber de informar. La diferencia entre unos y otros reside exclusivamente en que los primeros no han cumplido con un deber formal y las consecuencias del incumplimiento es que los primeros quedan sometidos a un impuesto que no recae sobre los segundos.

El principio de igualdad prohíbe las discriminaciones arbitrarias y, en materia tributaria, las discriminaciones son arbitrarias cuando no se fundan en los criterios del art. 31.1 CE (capacidad, progresividad, no confiscación) ni en otros objetivos extrafiscales legítimos por estar constitucionalmente amparados. El incumplimiento de un deber informativo no justifica la discriminación impositiva entre titulares de bienes. Si se tratase de un tributo estaríamos, pues, ante una discriminación arbitraria que infringe el principio de igualdad del art. 31.1 CE.

§ 26. También cabría plantear si se vulnera el principio de capacidad económica porque no se grava una capacidad económica actual. “La capacidad económica —dice el TC— ha de referirse a la que está ínsita en el presupuesto del tributo, y si hubiera desaparecido o disminuido en el momento de entrar en vigor se quebraría el principio constitucional” (STC 126/1987, de 16 julio, F. 10).

A mi juicio, no existiría contraposición entre el citado principio y el gravamen de las ganancias de patrimonio no justificadas en la medida en que los bienes existan en el momento en que son descubiertos.

Ahora bien, el art. 39.2 LIRPF y el art. 134.6 TRLIS no contemplan esta exigencia, es decir, las ganancias de patrimonio surgen del incumplimiento de la obligación de información, subsistan o no los bienes descubiertos en el momento en que la Administración llega a tener noticia de ellos. Los preceptos citados hablan, respectivamente, de “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” y de “bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información”. No se requiere que los bienes sigan en poder del contribuyente cuando la Administración los descubre.

En este segundo supuesto, el gravamen de los bienes como ganancias de patrimonio sería incompatible con el principio de capacidad económica, a la luz de la jurisprudencia constitucional citada.

§ 27. Por otra parte, igualmente se vulneraría el principio de capacidad económica por el hecho de gravar, mediante una ficción jurídica, una renta inexistente. Este criterio ha sido expresamente avalado por el Tribunal Constitucional que, en su sentencia 221/1992, de 11 diciembre:

“El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia.”

§ 28. No se plantearían problemas de incompatibilidad con los principios tributarios si se considerase, como entiendo que debe hacerse, que no estamos propiamente ante un tributo, sino ante una sanción.

El incumplimiento de un deber formal es un acto ilícito, una infracción del Derecho objetivo, que puede y debe originar una reacción punitiva del ordenamiento, pero no es una circunstancia que permita justificar la imposición de una obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

El exceso de cuota resultante de la liquidación del impuesto a causa de la inclusión de estas ganancias patrimoniales no justificadas especiales es perfectamente separable de la verdadera cuota del impuesto y no veo ninguna dificultad en calificarla como sanción por la comisión de un ilícito consistente en incumplir el deber de información. Se trata, claramente, de la reacción del ordenamiento ante un ilícito y una reacción justificada y fundada, precisamente, en la ilicitud de la conducta, no en la capacidad económica que en ella se pueda poner de manifiesto¹⁹.

Así pues, el gravamen que estamos comentando no es un impuesto, sino una sanción por incumplimiento del deber de presentar la declaración de bienes en el extranjero, que cuenta con una excusa absolutoria: que los bienes se hayan adquirido con renta declarada o con renta obtenida en ejercicios en los que el titular no era contribuyente del IRPF ni del IS.

El hecho de que la estructura de la norma tenga la apariencia de una norma tributaria y que el método de cuantificación de la cuota-sanción esté integrado en la técnica de cálculo de la cuota del IRPF o del IS no es determinante de la naturaleza tributaria de este mecanismo jurídico.

De este modo se soslaya la objeción avanzada por LÓPEZ LÓPEZ que gráficamente afirma que “una obligación tributaria ya extinguida... «resucita» -si se nos permite la expresión- para desplegar plenos efectos sobre

La imputación de los bienes, ope legis y sin posibilidad de acreditar lo contrario, al periodo más antiguo de entre los no prescritos es otra vuelta de tuerca a los efectos sancionadores de la norma, cuya naturaleza penal ya se intuye en esta regla de imputación temporal

19 De “sanción encubierta” la tachó PEDREIRA MENÉNDEZ: “El segundo elemento sobre el que queremos llamar la atención radica en la circunstancia de que estas ganancias se integrarán «en el período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptibles de regularización». Esta afirmación nos parece increíble porque establece una sanción encubierta, olvidando por completo el período real de generación de la renta, en contra de todos los principios que rigen la imposición por este tributo. Así, aunque se pueda demostrar que la renta no declarada procede de un determinado ejercicio fiscal, el precepto exige que se impute al período impositivo más antiguo no prescrito. Con ello, lo que se obtiene es una sanción encubierta, ya que se exigirán intereses de demora por la cuota no ingresada durante más días, aunque dicha renta no existiera en el ejercicio al que se pretende su imputación. Desde luego, esta redacción casa mal con los principios constitucionales en que se fundamenta el deber de contribuir. Además, la redacción es claramente discriminatoria en relación con lo previsto en el apartado primero del artículo 39 LIRPF, ya que si los bienes o derechos no declarados se encuentran en España se «integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran» (PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *op. cit.*, pág. 14).

situaciones pasadas²⁰. En efecto, tal como hemos indicado más atrás, los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS no hacen salvedad y se aplican incluso respecto de bienes en el extranjero no declarados que se adquirieron o financiaron con rentas obtenidas en periodos prescritos. Desde mi punto de vista, siendo cierta la premisa (la extensión de estos preceptos a rentas pretéritas), la aplicación de los preceptos aludidos no hace renacer una deuda tributaria fenecida y no hay retroactividad, sino que estamos ante un nuevo presupuesto de hecho constituido por un ilícito que no pone de manifiesto capacidad contributiva y las consecuencias que de él derivan no tienen otro fundamento material que la propia ilicitud de la conducta. En otras palabras, nos encontramos ante una verdadera sanción.

§ 29. A la vista de todo ello, el juicio de constitucionalidad de esta medida no tiene como referente el art. 31 CE, sino los principios del Derecho sancionador del art. 25 CE y concordantes.

Desde esta perspectiva, la cuota-sanción derivada de la aplicación de las normas del IRPF y del IS a los bienes descubiertos constituye una segunda sanción pecuniaria del incumplimiento de la obligación de informar que, como ya sabemos, ha sido sancionada previamente con multa de 5.000 euros por dato o conjunto de datos omitidos, con un mínimo de 10.000 euros (ó 100 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 1.500 euros, en caso de declaración espontánea extemporánea).

Además, como hemos dicho, existe una tercera sanción: la del 150% de la “cuota defraudada” (en realidad sanción) que no sólo agrava la vulneración del principio “*non bis in idem*” sino que incluso tiene como presupuesto de hecho una sanción, pues no otra cosa es la mal llamada “cuota” surgida de la aplicación de las normas del impuesto al valor de los bienes no declarados.

3.3. En particular, el requisito de no proceder de rentas declaradas

§ 30. Según hemos expuesto, para que quepa exigir la sanción consistente en calificar como ganancias patrimoniales los bienes ocultos es necesario que dichos bienes no procedan de rentas declaradas, o bien de rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales su titular no tuviese la condición de contribuyente en el IRPF ó en el IS.

Por rentas declaradas se han de entender rentas que hayan sido consignadas en las declaraciones del IRPF o del IS, según la naturaleza del perceptor, sin que sea relevante que se trate de declaraciones presentadas en el plazo reglamentario o que sean declaraciones extemporáneas, haya precedido o no requerimiento o actuación administrativa dirigida a la investigación o comprobación del impuesto. La ley no establece distinciones entre declaraciones: sólo dice que la norma no se aplica si “la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas”.

20 Estaríamos, como dice el autor citado, ante un supuesto más grave que el de la retroactividad de grado máximo proscrita por el Tribunal Constitucional “porque altera el cómputo de la prescripción con efectos retroactivos hasta tal punto que llega incluso a desplegar efectos sobre obligaciones tributarias ya prescritas; pretendiendo, además, derivar consecuencias sancionadoras... La norma, tal y como está configurada tiene un alcance retroactivo implícito no ya de grado máximo, sino de lo que podríamos denominar *ultra*... Introduce un nuevo grado de retroactividad desconocido hasta el momento en la medida en que afecta, no ya a hechos consumados o perfeccionados, sino a obligaciones extinguidas” (LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: “Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución”, *op. cit.*, pág. 31). SANZ GADEA también se pregunta si es retroactiva la presunción de ganancias no justificadas que no admite prueba en contrario porque “una obligación tributaria ya extinguida resucita”, llegando a la conclusión de que no lo es desde el punto de vista formal (SANZ GADEA, Eduardo, “El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (I)”, *Revista de contabilidad y tributación*, nº 360, 2013, pág. 181).

Probablemente estamos ante otro defecto técnico de la ley. Es posible que sus redactores, que con tanta imprecisión actuaron, hayan pensado sólo en la declaración inicial que debió presentarse antes del 30 de abril de 2013²¹ y que hayan querido referirse exclusivamente a rentas declaradas antes de entrar en vigor la Ley 7/2012. Pero, por más que esto haya podido estar en su mente, no es esto lo que dijeron. Lo que la ley dice, y sólo ella tiene valor jurídico, es que quedan excluidas de las “ganancias de patrimonio no justificadas” los bienes y derechos que se correspondan con renta declarada.

§ 31 . Esto permite pensar que pueden evitarse los rigurosos efectos del incumplimiento del deber de información presentando declaraciones extemporáneas de los bienes ocultos siempre que pueda demostrarse que los bienes se poseían antes del periodo al que, en su caso, deberían imputarse las ganancias de patrimonio de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS.

Para contrastar la veracidad de semejante conclusión es necesario aclarar dos extremos: 1) A qué periodo impositivo se imputan las ganancias de patrimonio no justificadas *ex art. 39.2 LIRPF y ex art. 134.6 TRLIS*. 2) Si los bienes ocultos pueden ser declarados como renta, es decir, como ganancias de patrimonio no justificadas *ex art. 39.1 LIRPF o ex art. 134.1 TRLIS*.

§ 32 . En relación con la primera cuestión, el art. 39.2 LIRPF establece que se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización; y el art. 134.6 del TRLIS dice que se entenderá que los bienes o derechos han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización.

La imputación de los bienes, *ope legis* y sin posibilidad de acreditar lo contrario, al periodo más antiguo de entre los no prescritos es otra vuelta de tuerca a los efectos sancionadores de la norma, cuya naturaleza penal ya se intuye en esta regla de imputación temporal. No se pretende realmente gravar la renta no declarada en el año en que se produjo, pues en ese caso se permitiría demostrar que se generó en otro periodo impositivo, sino de castigar a quien no cumplió la obligación de informar.

La incongruencia del enfoque dado por el legislador al tema provoca más confusión si cabe porque, siendo ficticia la imputación al periodo más antiguo, pueden darse dos situaciones diferentes que conviene distinguir a nuestros efectos. Prescindiendo de que los bienes pueden tener otro origen (por ejemplo, una donación, una herencia o una renta no sometida al impuesto) o incluso haber sido financiados con un préstamo y centrándonos sólo en el caso de que hayan sido adquiridos con renta gravada y no declarada, las dos alternativas son las siguientes:

- 1) Que la renta se haya generado en ese mismo periodo más antiguo no prescrito, o en periodos anteriores.
- 2) Que la renta se haya generado en un periodo posterior.

§ 33 . Antes de seguir adelante conviene hacer un inciso para llamar la atención sobre la circunstancia aludida de que los bienes tengan su origen en una fuente distinta de la renta no declarada (donación, herencia, renta exenta, préstamo). A primera vista, podría calificarse como un olvido del legislador pero sería un olvido muy grosero pues

21 Aunque el plazo de presentación de la declaración anual finaliza el 31 de marzo, en el primer año de aplicación se estableció como plazo el que mediaba entre el 1 de febrero y el 30 de abril (disposición adicional única del Real Decreto 1.715/2012, de 28 de diciembre).

a cualquier persona mínimamente entendida en Derecho tributario no se le pasa por alto que la renta gravable no es el único origen del patrimonio del contribuyente.

Para entender esta restricción hay que recurrir a las normas reguladoras de la regularización voluntaria de la situación fiscal que hemos mencionado en los primeros párrafos de este trabajo. En la disposición adicional 1ª del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo se ofreció una “amnistía fiscal” a los contribuyentes “titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas” si presentaban la “declaración especial”. La consecuencia derivada de la presentación de dicha declaración consistía en que el “importe declarado por el contribuyente tendrá “la consideración de renta declarada” en el impuesto sobre la renta que en cada caso fuese aplicable (IRPF, IS o IRNR).

Aunque la declaración informativa de bienes en el extranjero es distinta de la declaración especial (ésta afectaba a todos los bienes no justificados y la primera sólo a bienes en el extranjero de cierta cuantía) es innegable la relación existente entre ambas. Aunque no lo diga expresamente la exposición de motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, es de lo más razonable pensar, y así se suele entender, que los drásticos efectos previstos para el incumplimiento de la obligación de declarar los bienes en el extranjero (los más difíciles de localizar por la Administración tributaria) fueron una amenaza velada para animar a los defraudadores a acogerse a la “amnistía fiscal” en el mes que todavía faltaba por transcurrir del plazo previsto por la disposición adicional 1ª del Real Decreto-ley 12/2012, que concluía el 30 de noviembre.

Pues bien, la referencia exclusiva del art. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS a las “rentas declaradas” y la omisión de otros posibles orígenes (donación, sucesión, etc.) del patrimonio ubicado en el extranjero viene a confirmar la conexión existente entre la regularización de la situación fiscal y la declaración informativa. Tras la regularización, los bienes ocultos en el extranjero tienen siempre la consideración de renta declarada porque así lo manda la disposición adicional 1ª del Real Decreto-ley 12/2012 (incluso si procedían de una herencia). Por tanto, lo que se pretende con la declaración informativa es, pura y simplemente, endurecer la situación de quienes no se acogieron a la regularización fiscal, cuyos bienes ocultos no han adquirido la condición de renta declarada a efectos de la declaración informativa. La omisión no es un descuido del legislador, sino que cobra todo su sentido en el contexto de la regularización fiscal entonces en curso.

De este modo, la Ley 7/2012 ofreció dos alternativas a quien tenía bienes ocultos en el extranjero cuando empezaron a aplicarse los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS, cualquiera que fuese el origen de tales bienes: o bien los regularizaba en la declaración especial antes del 30 de noviembre de 2012, en cuyo caso se correspondían con “renta declarada” y su omisión en la declaración informativa no producía el efecto previsto en dichos arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS; o no regularizaba su situación fiscal y entonces caía sobre él todo el peso de la nueva ley.

¿Cuáles son, entonces, las circunstancias con las que se puede enervar el efecto del incumplimiento del deber de incluir los bienes en la declaración informativa? Las que con toda coherencia establecen los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS: “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”.

§ 34. Retomemos ya las dos alternativas que habíamos dejado en suspenso al final del párrafo §32

- 1) Que la renta se haya generado en ese mismo periodo más antiguo no prescrito, o en periodos anteriores.

- 2) Que la renta se haya generado en un periodo posterior.

§ 35. Si se trata de rentas generadas en el periodo más antiguo no prescrito susceptible de regularización o en periodos anteriores hay que plantearse qué efectos tendrá una declaración extemporánea en la que se ponga en conocimiento de la Administración tributaria que los bienes ya se poseían en ese periodo más antiguo no prescrito²².

Nos encontraríamos en este caso con la confluencia de dos normas: una, la que grava la renta y las ganancias patrimoniales ordinarias (*ex arts. 39.1 y 134.1 de la LIRPF o del TRLIS respectivamente*), según la cual la Administración debe liquidar el impuesto sobre la renta del ejercicio en que

El legislador no ha sido consecuente consigo mismo en la medida en que en el Derecho tributario sancionador siempre se deja abierta la puerta y se estimula la presentación espontánea extemporánea de las declaraciones, por ser una conducta menos grave que la no presentación de la declaración y porque de ese modo se pueden conseguir mejor los fines de la norma sustantiva: que la declaración se presente aunque sea tarde

22 Esta situación transitoria ha sido tempranamente examinada por PÉREZ FERNÁNDEZ y SÁEZ MARTÍNEZ, aunque con referencia al caso particular que denominan "periodo transitorio" (entre 1 de mayo de 2012 y 2 de julio de 2016), cuando una persona que no ha realizado la declaración informativa de 30 de abril de 2012 presenta declaraciones extemporáneas de IRPF y de IP de los periodos impositivos anteriores a 2012 no prescritos. Los autores citados formulan cuatro hipótesis diferentes: 1ª. El contribuyente no tiene justificación del origen de los bienes: se aplicará la DA 2ª de la Ley 7/2012 de forma que, si la Inspección los descubre (los bienes), imputará su valor en la base liquidable general del año 2012 (los autores se refieren al art. 39.2 LIRPF y no entran en el debate de la diferencia entre inicio de vigencia e inicio de aplicación del art. 39.2 LIRPF). 2ª. El contribuyente aporta pruebas de que los poseía en un ejercicio prescrito anterior a 2012. Los autores citados ponen el ejemplo de bienes poseídos en 2010 (último periodo prescrito) y dicen que la Inspección debe liquidar los rendimientos producidos por los bienes en 2011 y, en su caso, el Impuesto sobre el Patrimonio de 2011. "Nos cuesta creer —afirman— que, siendo así, (la Inspección) puede imputar el descubrimiento del bien al año 2012 que es posterior". 3ª. El mismo caso anterior, con bienes recibidos por herencia en un periodo sometido a inspección. Procedería liquidar Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y los herederos presentarían declaraciones complementarias del fallecido por IRPF e IS. 4ª. Contribuyente que presenta declaraciones complementarias (extemporáneas) de años no prescritos e incluye los bienes en la declaración de Impuesto sobre el Patrimonio de 2011. La Inspección "debería dar conformidad y, en consecuencia, dichos bienes se entenderían «declarados» con anterioridad a 2012, sin posibilidad de aplicar" el art. 39.2 LIRPF. (PÉREZ FERNÁNDEZ, Rosa, y SÁEZ MARTÍNEZ, Ángel, "La imprescriptibilidad", *REAF Revista de Información Fiscal*, nº 358, 2012, págs. 27 y 28). En mi opinión, en el primer caso es indiferente que se posea o no justificación del origen de los bienes, pues lo importante es que los bienes existan en un periodo anterior a 2012 (ó 2013 si, como diremos más adelante, pensamos en el inicio de la aplicación del art. 39.2 LIRPF). En ese supuesto, el problema es el de la confluencia de los apartados 1 y 2 del art. 39 LIRPF, pues, en principio, se aplicaría el art. 39.1 al periodo anterior (suponiendo que no haya prescrito) y, además, el art. 39.2 al periodo de 2012 (ó 2013). La solución de esta concurrencia de gravámenes se examina en los parágrafos §36 y ss. El segundo caso es, por lo ya indicado, igual al primero. El tercero conduciría, según mi criterio, a exigir el ISD a los sucesores y también se aplicaría el art. 39.2 LIRPF si incumplieron la obligación de informar. Es un supuesto similar a los dos anteriores. En fin, la presentación de declaraciones extemporáneas de IRPF (cuarto supuesto) podría impedir la aplicación del art. 39.2 LIRPF, en las condiciones más atrás expuestas, en tanto en cuanto se considere defendible que estamos ante la excepción de renta declarada prevista en este último precepto (cfr. §36). Pero no ocurriría lo mismo con la simple inclusión de los bienes en la declaración de Impuesto sobre el Patrimonio porque, aunque esos bienes se liquidasen como renta en el IRPF por la presunción del art. 39.1 LIRPF, no se trataría de renta declarada sino renta presunta en virtud de un precepto adjetivo. En definitiva, lo relevante para hacer distinciones entre situaciones que pueden producirse en el periodo transitorio es si se ha declarado o no la renta (aunque sea extemporáneamente). Cuando el origen de los bienes no es renta declarada, lo fundamental es determinar cómo debe resolverse la concurrencia de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS con la norma que, en su caso, grava el origen de los bienes (incluida su calificación como ganancias de patrimonio no justificadas ordinarias de los arts. 39.1 LIRPF y 134.1 TRLIS).

se descubran. La renta gravada en esta liquidación será o bien la renta realmente percibida y generada en ese periodo con la que se adquirieron los bienes, o bien el valor de los bienes que merecerá la calificación de ganancia patrimonial no justificada ordinaria si no se demuestra que los bienes ya se poseían en ejercicios anteriores. Si se demuestra que los bienes ya se poseían antes, no procederá liquidar ganancias no justificadas ordinarias y entonces no se producirá la concurrencia de normas de que estamos hablando.

Por otro lado tenemos el gravamen de carácter sancionatorio de las ganancias no justificadas especiales, cuyo presupuesto de hecho es el incumplimiento del deber de informar. Téngase en cuenta que estas ganancias especiales son una adición a la tradicional presunción de incrementos no justificados de patrimonio, que no deroga ni impide la aplicación de la norma reguladora de las ganancias no justificadas ordinarias.

Pues bien, si el valor de los bienes ocultos que se han declarado extemporáneamente se ha financiado con renta imputable a uno de los periodos no prescritos, es posible defender que el contribuyente tiene la facultad de acogerse a la excepción de renta declarada, para evitar la aplicación del régimen de ganancias no justificadas especiales. Para ello basta que declare extemporáneamente no solo la existencia de los bienes, sino también la renta con la que se adquirieron. La Administración deberá exigirle la cuota resultante de dichas rentas y, si la declaración fue espontánea, no podrá aplicar sanciones sino recargo por declaración extemporánea espontánea del art. 27 LGT. Si la declaración se presentó después de haberse producido el requerimiento previo, se aplicará la sanción del art. 191 LGT que puede ser más benévola que la de la DA 1ª de la Ley 7/2012 que, como sabemos, es siempre multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

Esta conclusión no deja de tener su flanco abierto a la crítica. Estamos hablando de una declaración extemporánea de renta anterior a 2012 (pronto veremos que es más exacto decir 2013: cfr. párrafos §40 y siguientes). Vamos a concretarlo en un ejemplo referido al IRPF. Una persona física presenta, en el año 2013, declaración extemporánea de IRPF de 2010 incluyendo en ella una renta generada en ese periodo 2010, con la que se han financiado los bienes no incluidos en la declaración informativa de bienes en el extranjero. Según lo expuesto, podríamos entender que la no inclusión en la declaración informativa queda justificada con la declaración posterior del IRPF, lo cual estaría amparado por el hecho de que el contribuyente tiene la facultad de declarar extemporáneamente la renta percibida en periodos no prescritos. Podría, por tanto, defenderse que se trata de renta declarada.

Sin embargo, tal como hemos afirmado en las páginas precedentes, los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS no establecen un tributo, sino una sanción, es decir, una reacción del ordenamiento al incumplimiento del deber de declarar la titularidad de los bienes extranjeros y ese incumplimiento queda consumado el día que finaliza el plazo para presentar la declaración informativa (31 de abril de 2013 y 30 de marzo de los años posteriores).

El dilema reside en si hay que atender a la fecha del incumplimiento o a la fecha en que la Administración descubre el incumplimiento para determinar que la renta es renta declarada. No es descabellado pensar —y así seguramente lo defenderá la Administración, con elevadas probabilidades de éxito— que los efectos se producen en el momento del incumplimiento porque la ley no califica la declaración extemporánea posterior como una excusa absolutoria o como una causa de exclusión de la antijuridicidad ínsita en la ocultación de los bienes en la declaración informativa. Esta tesis es defendible desde la perspectiva de la naturaleza tributaria de las ganancias patrimoniales no justificadas especiales y resulta indiscutible en el enfoque sancionatorio que nosotros damos a la cuestión.

§ 36 . Si, por el contrario, los bienes proceden de rentas de años anteriores y no se puede demostrar su origen, estaremos ante ganancias no justificadas ordinarias que, como veremos más adelante, no son propiamente renta declarada y, por tanto, no impiden la aplicación del art. 39.2 LIRPF o del art. 134.6 TRLIS. En este caso se podrá producir una “sobreimposición” de dichos bienes, que serán ganancia no justificada ordinaria en el periodo más antiguo no prescrito y serán también ganancias no justificadas especiales por no haber sido incluidos en la declaración informativa de bienes en el extranjero. Volveremos sobre este exceso de gravamen más adelante.

La DA 18ª no establece incompatibilidad entre la que podemos llamar “cuota-sanción” (la que deriva del incumplimiento del deber de informar) y el gravamen de la renta no declarada con la que se han financiado los bienes ocultos.

Podría, no obstante, defenderse dicha incompatibilidad si se entiende que existe una relación de género-especie entre las ganancias patrimoniales no justificadas ordinarias del art. 39.1 LIRPF y 134.1 TRLIS y las especiales de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS (esto sólo sería sostenible si se considera que el efecto de estos dos últimos preceptos es cuota tributaria y no sanción, tesis que no comparto). Dicho de otro modo, si unos bienes han sido considerados ganancia no justificada ordinaria, no podrán ser calificados en ejercicios posteriores como ganancia no justificada especial. A la inversa, unos bienes calificados como ganancia no justificada especial, no podrán ser calificados en periodos posteriores como ganancia no justificada ordinaria. Cuando en un mismo ejercicio pudieran aplicarse la norma general (ganancias no justificadas ordinarias) y la norma especial (ganancias no justificadas especiales), se aplicaría solamente la norma especial (*lex specialis derogat generali*): este último supuesto es el que ahora contemplamos. Se aplicaría por tanto, en el periodo más antiguo no prescrito, el art. 39.2 LIRPF o el art. 134.6 TRLIS.

Si se acredita que los bienes se poseían antes del último periodo no prescrito, se pueda o no demostrar su origen, no se podrá apreciar la existencia de ganancias no justificadas ordinarias, pero sí resultarían aplicables los arts. 39.2 y 134.6 citados, sin que se planteen problemas de concurrencia de normas.

§ 37 . También puede suceder que la renta con la que se adquirieron los bienes se haya producido en periodo posterior al más antiguo no prescrito susceptible de regularización. El presupuesto de hecho de las ganancias no justificadas especiales es el incumplimiento de la obligación de informar y esta obligación no se limita a la primera declaración que se presentó o hubo de presentarse antes del día 31 de abril de 2013. Por tanto podemos pensar en la existencia de bienes cuya ocultación en declaraciones informativas posteriores se haya producido más tarde que la generación de la renta con la que se adquirieron los bienes.

De nuevo nos encontraríamos ante dos posibles situaciones o hipótesis de hecho:

- 1) El contribuyente no declara esas rentas en el impuesto sobre la renta que corresponda y entonces estaremos ante otro caso de confluencia de normas similar al examinado en el párrafo anterior: por un lado, la que ordena gravar la renta no declarada; por otro, resultaría aplicable el art. 39.2 de la LIRPF o el art. 134.6 del TRLIS, imputándose la ganancia patrimonial no justificada al periodo más antiguo no prescrito. La renta, generada en periodos posteriores, debería también gravarse porque en este caso no hay argumento que lo impida, salvo que entremos en el proceloso ámbito del principio de no confiscatoriedad o consideremos, como antes hemos dicho, que las ganancias de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS son una especie del género más amplio de los arts. 39.1 LIRPF y 134.1 TRLIS.

- 2) El contribuyente regulariza su situación en IRPF o IS presentando declaraciones espontáneas de obtención de renta.

En este último caso también se pueden presentar dos alternativas: a) El contribuyente declara la renta obtenida dentro del periodo reglamentario para presentar la declaración del IRPF o, en su caso, del IS. Esto puede ser así porque el plazo ordinario para declarar el IRPF suele terminar a finales de junio y el del IS en el mes de julio, mientras que el plazo para presentar la declaración informativa de bienes en el extranjero finaliza el 31 de marzo. En tal caso, se gravará la renta y habrán de aplicarse las consecuencias previstas para el incumplimiento del deber de informar sobre los bienes extranjeros. b) El contribuyente declara extemporáneamente la renta: las consecuencias son las mismas, pero se aplicarán los recargos por declaración extemporánea.

Nuevamente estamos ante un supuesto de duplicidad de efectos, salvo que se entienda (con las dificultades ya indicadas) que la declaración de la renta en el impuesto correspondiente es causa de absolución o dispensa del incumplimiento que, sin ningún género de dudas, se produjo un día 30 de marzo anterior a la fecha de presentación de la declaración del impuesto.

§ 38. Las técnicas para resolver la confluencia de normas a que hemos hecho referencia pueden tener sentido en la hipótesis de que el gravamen de las ganancias no justificadas especiales sea un auténtico tributo y no una sanción por el incumplimiento del deber de informar.

Sin embargo, a partir de la naturaleza sancionatoria de las ganancias no justificadas especiales no se produce la confluencia e incompatibilidad de normas a que acabamos de hacer alusión, ni tiene lugar una doble imposición de la renta contraria a los principios de igualdad, capacidad económica ni a la prohibición de confiscatoriedad del art. 31 CE: se deberían aplicar ambas (cuota a título de ganancia no justificada del art. 39.1 LIRPF y 134.1 TRLIS, y sanción ex art. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS) porque su objeto y naturaleza serían diferentes y no incompatibles entre sí.

Pero habrá de reconocerse que el resultado final es absurdo e injusto: el contribuyente pagará dos veces una cantidad equivalente a la cuota exigible por la renta no declarada y además será sancionado dos veces (multa del art. 191 LGT y de la DA 1ª Ley 12/2012) por dos hechos diferentes (no declarar la renta y no informar de los bienes en el extranjero) que, en sustancia, constituyen una sola acción. La invocación de la nulidad de la “cuota-sanción” por infracción del *non bis in idem* y del principio de proporcionalidad debería librar al contribuyente de tan esperpéntica situación.

§ 39. La segunda cuestión anunciada en el párrafo §31 es si el contribuyente puede declarar los bienes ocultos como ganancias patrimoniales no justificadas ordinarias.

El TEAC declaró ya hace años que los incrementos no justificados de patrimonio (ahora ganancias de patrimonio no justificadas) no pueden ser declarados y liquidados como tales por el sujeto pasivo. La Resolución del TEAC de 21 de septiembre de 1994²³, trató el caso de un contribuyente que incluyó en su declaración de IRPF, presentada en plazo reglamentario, el importe de la compra de ciertos seguros de prima única, calificándolos como incrementos no justificados de patrimonio.

23 La comenté en la presentación del número 48 de la revista *Jurisprudencia Tributaria*. Véase también SIMÓN ACOSTA, *Los incrementos no justificados de patrimonio*, op. cit., págs. 51 ss.

Las ganancias no justificadas ordinarias no son un elemento más de la renta gravable que el contribuyente deba declarar y autoliquidar del mismo modo que los rendimientos del trabajo, del capital, de actividades o las ganancias patrimoniales, sino que son un instrumento procesal que permite a la Administración gravar como renta elementos patrimoniales que presumiblemente ponen de manifiesto ocultaciones de renta.

“El incremento no justificado de patrimonio -dice el TEAC- no constituye ontológicamente una categoría de renta «incremento de patrimonio» susceptible de ser declarada como tal, sino que se configura como un instrumento que permita a la Administración detectar y

gravar afloraciones patrimoniales que pongan de manifiesto ocultaciones en las declaraciones que los sujetos pasivos hayan venido realizando, contrarrestando así la falta de gravamen que se produjo en el origen de las rentas; este carácter de presunción «iuris tantum», en el que la Administración ha de constatar simplemente la existencia de los presupuestos determinantes previstos en la normativa, siendo el contribuyente quien deberá, en su caso, probar en contra, ha sido reconocido por el propio Tribunal Supremo en sentencia de 9-7-1987”.

La prescripción de las obligaciones no es un capricho del legislador, sino una exigencia del principio de seguridad jurídica en cuya virtud todas las obligaciones llegan a extinguirse por el paso del tiempo. Negar de forma absoluta la prescripción de la obligación nacida de la percepción de unas rentas materializadas en bienes situados en el extranjero es lo que parece haber pretendido el legislador en de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS

Esta afirmación está extensamente argumentada en la Res. del TEAC que razona del siguiente modo que los incrementos no justificados de patrimonio no son un elemento integrante de la renta gravada, sino un instrumento que la ley otorga a la Administración para liberarla de la carga de probar la existencia de unas rentas presumiblemente ocultadas por el sujeto pasivo. Dice el considerando 7º:

“Los sujetos pasivos del IRPF están obligados a declarar en, valga la redundancia, la declaración correspondiente a cada ejercicio impositivo las rentas obtenidas durante el mismo, en sus diversas modalidades; resulta obvio que nadie mejor que el propio contribuyente conoce el origen de la capacidad económica que las rentas manifiestan, siendo impensable, por absurdo, que un sujeto pasivo ignore si provienen de un rendimiento del trabajo desempeñado o una actividad ejercida, o de unos inmuebles o capitales invertidos, o de una transmisión onerosa o lucrativa, o de un premio no exento y así un largo etc. Bajo este presupuesto, cuando por falta de diligencia o por cualquier otro motivo no declara o declara sólo parcialmente las rentas obtenidas, incumpliendo así sus obligaciones fiscales, no puede pretender declarar, si posteriormente se «arrepiente», amparándose bajo el concepto de incrementos o plusvalías que en su día ocultó y que posteriormente decide declarar, enmendando así su comportamiento pasado; en otras palabras, este instituto no puede ser utilizado para servir de cauce a las regularizaciones voluntarias de los contribuyentes; el «arrepentimiento espontáneo» es ordinariamente configurado en el ámbito tributario, en su peculiar recepción de la figura de la excusa absolutoria, a través de los ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo plasmados en las declaraciones complementarias, en las que el sujeto pasivo, conocedor de su situación de incumplimiento, identifica las rentas y los periodos en los que, debiendo declararlos, no lo hizo”.

Como subraya JIMÉNEZ COMPAIRED, aceptar que los incrementos no justificados son renta llevaría a la conclusión absurda de que el contribuyente está obligado a declarar la falta de correspondencia entre sus inversiones y su renta y patrimonio previo, cometiendo una infracción si no lo hace²⁴.

Ello no quiere decir que el contribuyente no pueda, si lo desea, declarar o poner en conocimiento de la Administración la existencia de bienes ocultos que no se correspondan con su renta y patrimonio declarados. Lo que ocurre en tal caso es que el contribuyente no está declarando renta, sino la existencia de bienes de los que la Administración puede y debe extraer la consecuencia de que proceden de rentas que han de gravarse salvo que se pruebe que su origen es otro o que ya se poseían en periodos prescritos.

De ello se deduce que una declaración extemporánea de bienes poseídos en un periodo no prescrito no impedirá por sí misma la apreciación de ganancias no justificadas especiales derivadas del incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes en el extranjero. Solo lo hará cuando se acredite que el origen de los bienes es renta declarada, y esa renta sólo podrá ser declarada extemporáneamente si es imputable a un periodo no prescrito.

3.4. Un problema adicional: el inicio de vigencia y el inicio de aplicación de la norma

§ 40. En la tramitación parlamentaria (informe de la Ponencia del Congreso) de la Ley 7/2012 se incorporó la DA 2ª, según la cual, la imputación de las ganancias no justificadas especiales se realizará al periodo impositivo que proceda (el más antiguo de los no prescritos) en el que “hubiese estado en vigor” la nueva redacción de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS. Esta incorporación se debió a una enmienda del Grupo Parlamentario Popular que tenía una escueta justificación, a saber: “Como complemento a las modificaciones del apartado dos del artículo 3 y del artículo 4 de este Proyecto de Ley y con el mismo objetivo de evitar dudas interpretativas sobre el ámbito temporal de aplicación de las modificaciones incluidas en los artículos 39 de la Ley 35/2006 y 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”.

La Ley 7/2012 entró en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOE, es decir, el 31 de octubre de 2012, pero, de acuerdo con lo establecido por el art. 10.2 LGT, la nueva redacción de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS —que son normas tributarias aunque sean sancionadoras— se aplica a los periodos impositivos iniciados a partir de esa fecha, es decir, al año 2013 en el IRPF y al primer ejercicio social iniciado después de 31-10-2012 en el IS.

Sin embargo, la imputación se debe realizar, según la DA 1ª de la Ley 7/2012, no al ejercicio en que empieza a aplicarse la nueva redacción de los citados arts. 39.2 y 134.6 (en el IRPF, 2013), sino al periodo impositivo más antiguo en que hayan estado en vigor (en el IRPF, 2012). Una cosa es la vigencia de una norma y otra los presupuestos de hecho a los que se aplica. Los arts. 39.2 y 134.6 entraron en vigor el 31-10-2012 y desde ese momento formaban parte del ordenamiento jurídico, aunque los hechos que en ellos se regulan no sean los producidos en esa fecha, sino los realizados en fecha posterior. La diferencia entre entrada en vigor y hechos regulados es lo que permite hablar de retroactividad o ultraactividad de las normas.

§ 41. Emerge otra vez una situación paradójica o incoherente, generada por la defectuosa técnica jurídica del legislador. Las ganancias no justificadas especiales derivadas de incumplimientos del deber de informar en los

24 JIMÉNEZ COMPAIRED, *Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 87.

primeros años de vigencia de la DA 18ª de la LGT, se imputan a un periodo impositivo anterior a aquel en el que comenzaron a aplicarse los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS reformados. En otras palabras, las “consecuencias específicas” previstas en el apartado 3 de la DA 18ª de la LGT no serán efectivas hasta que no prescriba el periodo 2012 del IRPF o el periodo en curso el día 31-10-2012 del IS, pues en estos periodos (a los que se deberán imputar las ganancias no justificadas especiales por ser los más antiguos no prescritos en que están en vigor los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS) sigue siendo aplicable la redacción antigua de los arts. 39 LIRPF y 134 TRLIS.

Creo que no me equivoco si afirmo que el legislador no quiso decir esto, pero esto es lo que dijo. Por otra parte, no es la voluntad del legislador lo relevante sino la voluntad de la ley, pues ésta permanece aunque el legislador cambie. Estamos ante un arduo dilema: aplicar los arts. 39.2 y 134.6 a los periodos en curso el día 30-10-2012 en contra de lo establecido por el art. 10.2 LGT, o respetar este precepto y dejar inaplicados “de hecho” los dos preceptos citados (39.2 y 134.6), hasta que tales ejercicios prescriban.

Los Tribunales lo aclararán. Mientras tanto y a efectos de este estudio, nos colocaremos, a efectos dialécticos, en la posición más compleja desde el punto de vista técnico. Supondremos que donde la ley dice “en el que hubiesen estado en vigor” lo que hay que entender es “en el que hubiesen sido aplicables”, a pesar de que en contra de esta tesis, por añadidura, se puede argumentar que, siendo los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS normas sancionadoras, está vedada por la Constitución su interpretación extensiva: “Las leyes penales, las excepcionales y de ámbito temporal no se aplicaran a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas”. (art.4 Código Civil).

§ 42. Según lo que acabamos de decir, la imputación de las ganancias no justificadas especiales no se realizará nunca a años anteriores a 2013 en el IRPF ni a ejercicios sociales más antiguos al siguiente del que estaba en curso el día 31-10-2012. Esta norma nos coloca una situación particular y transitoria porque puede darse el caso de que, después de estar en vigor y ser aplicables los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS, se presenten declaraciones extemporáneas de renta y patrimonio correspondientes a periodos anteriores a aquél en que se hayan de imputarse, en su caso, las ganancias no justificadas especiales derivadas del incumplimiento del deber de informar sobre bienes en el extranjero. Se trata de una situación que ha sido ya tratada en páginas anteriores (cfr. § 32 y siguientes).

4. El tipo infractor de peligro: observaciones críticas

4.1. Presentación extemporánea de la declaración informativa: el predominio de la función represiva

§ 43. La poca claridad de la definición legal del tipo infractor de peligro permite levantar dudas sobre su compatibilidad con el principio de seguridad jurídica y de tipicidad que en Derecho sancionador exige, como es sabido, *lex previa, certa, stricta et scripta*²⁵.

25 El derecho a la legalidad penal comporta la garantía de la “necesaria predeterminación normativa de las conductas y sus penas a través de una tipificación precisa dotada de la suficiente concreción en la descripción de las mismas. En definitiva, se trata con ello de la clásica exigencia de que exista una ley (*lex scripta*), que sea anterior al hecho punible (*lex previa*) y que la ley describa un supuesto de hecho determinado (*lex certa*)” (STC 372/1993, de 13 de diciembre, F. 5).

Prescindiendo de la presentación por medios no telemáticos, que no interesa a nuestros fines, la DA 18ª de la LGT tipifica como infracciones tributarias (*sic*, en plural) “no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas”. El hecho de decir “infracciones” en lugar de “infracción” es indicativo de que en apenas dos líneas se contiene más de un tipo infractor.

Por un lado es infracción la falta de presentación en plazo de la declaración informativa.

Por otra parte, si nos atenemos a lo establecido en los segundos párrafos de las letras a), b) y c) de la DA 18ª, observaremos que se sanciona también, aunque más benévolamente, la presentación fuera de plazo de la citada declaración.

§ 44. Cuando relacionamos la infracción formal de “no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas” con el art. 39.2 LIRPF y con el art. 134.6 TRLIS, aparecen otros matices y problemas. Tanto en la hipótesis de que estos dos preceptos tuviesen naturaleza tributaria no sancionadora como si se admite nuestra tesis de la naturaleza sancionadora de las ganancias patrimoniales no justificadas especiales, la sanción por infracción de daño acompañará por regla general a las ganancias de patrimonio contempladas en esos dos preceptos, pues sólo se evitará la multa pecuniaria proporcional del 150%, prevista en la DA 1ª de la Ley 7/2012, si el titular de los bienes acredita haberlos adquirido con renta declarada o renta obtenida cuando no era contribuyente.

Cabe, por tanto, preguntar si la infracción de daño provocada por la presentación espontánea de la declaración fuera de plazo se castiga de forma distinta y más benigna que cuando el daño está causado por una declaración falsa o inexacta. Con el texto de la ley, la respuesta es negativa porque la presentación fuera de plazo genera siempre ganancias patrimoniales o renta presunta, igual que sucede en caso de declaraciones incompletas, inexactas o falsas²⁶.

Sobre esto no cabe tacha de inconstitucionalidad, pero sí se puede hablar de que el legislador no ha sido consecuente consigo mismo en la medida en que en el Derecho tributario sancionador siempre se deja abierta la puerta y se estimula la presentación espontánea extemporánea de las declaraciones, por ser una conducta menos grave que la no presentación de la declaración y porque de ese modo se pueden conseguir mejor los fines de la norma sustantiva: que la declaración se presente aunque sea tarde.

El arrepentimiento espontáneo y la reparación del daño son circunstancias atenuantes de los ilícitos contra el patrimonio que difícilmente se entiende que en este caso hayan sido excluidos de plano²⁷, lo que demuestra que

26 También lo entiende así la DGT en consulta de 4 de noviembre de 2013 (V3243-13).

27 En realidad, se sigue en la línea que, desde hace tiempo he criticado —con escasa fortuna, a la vista de jurisprudencia posterior— y sigo criticando, de cerrar la puerta a las declaraciones de bienes cuya tenencia, declaración o adquisición no se puede justificar, aunque en el caso que ahora estudiamos la cuestión adquiere perfiles propios diferentes. A mi juicio, la puerta de la declaración espontánea del patrimonio oculto debe estar siempre abierta, lo que no significa que la Administración tributaria no pueda investigar siempre el origen de los bienes declarados y extraer las consecuencias fiscales o penales que se deriven de los hechos que ella misma descubre. Habría que evitar, no obstante, que la vía de la declaración espontánea pueda utilizarse por quienes sienten cerca el aliento de una investigación en curso. El calificativo de “espontánea” no lo merece toda declaración por el mero hecho de no haber recibido una comunicación formal de la investigación en curso porque puede haber otros indicios que pongan al defraudador en guardia y, en este caso, la espontaneidad de la declaración no es tal. Véase SIMÓN ACOSTA, *Los incrementos no justificados de patrimonio*, *op. cit.*, págs. 72 ss.

se ha preferido el efecto intimidatorio y represivo frente al de carácter material o sustantivo de disponer, aunque tarde, de los datos requeridos a los obligados tributarios.

4.2. Las declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos

§ 45. También se sanciona en la DA 18ª la presentación de declaraciones “de forma incompleta, inexacta o con datos falsos”. Nos encontramos ante un tipo en blanco que debe completarse con referencia a las disposiciones reglamentarias de desarrollo de la DA 18ª, en las que se especifica el contenido que debe tener la declaración.

§ 46. Parece evidente que por declaración incompleta hemos de entender aquélla que no contiene todos los datos exigidos por las normas reglamentarias. Pues bien, el detalle de la información exigida por las normas reglamentarias obliga a interpretar en términos muy laxos la expresión “de forma incompleta, inexacta o con datos falsos”, pues de otro modo las consecuencias serían tan desorbitadas que llegarían a ser incompatibles con el principio de proporcionalidad.

Pongamos, por ejemplo, el caso de la información a suministrar en relación con la titularidad de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades o de la cesión a terceros de capitales propios. El art. 42.ter Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria (en adelante, RGGI), aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio, dispone que la declaración informativa debe contener los siguientes datos:

- “a) Razón social o denominación completa de la entidad jurídica, del tercero cesionario o identificación del instrumento o relación jurídica, según corresponda, así como su domicilio.*
- b) Saldo a 31 de diciembre de cada año, de los valores y derechos representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas.*

La información comprenderá el número y clase de acciones y participaciones de las que se sea titular, así como su valor.

- c) Saldo a 31 de diciembre de los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.*

La información comprenderá el número y clase de valores de los que se sea titular, así como su valor.

- d) Saldo a 31 de diciembre de los valores aportados al instrumento jurídico correspondiente.*

La información comprenderá el número y clase de valores aportados, así como su valor.”

Recordemos que la sanción que se impone por la declaración falsa, inexacta o incompleta es de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado, con un mínimo de 10.000 euros.

No es concebible que la consignación inexacta del domicilio de la entidad jurídica emisora de valores admitidos a cotización en bolsas oficiales de comercio se sancione con multa de 5.000 euros. Supongamos que se ha declarado correctamente el código ISIN (*International Securities Identification Number*) identificador de los títulos y se ha

producido un error en la consignación del domicilio porque el declarado es el de una sucursal o, sencillamente, porque no es correcto el número en la calle, el punto kilométrico de la carretera o el código postal); o que es errónea la designación de la “clase de valores” porque se han declarado como acciones unos títulos de obligación. Desborda cualquier idea de equilibrio y proporcionalidad aplicar una sanción de 5.000 euros por cada una de estas inexactitudes.

§ 47. El Tribunal Supremo ha dudado de la constitucionalidad de un tipo infractor semejante (declaración incompleta o inexacta) al promover cuestión de inconstitucionalidad contra los apartados 2 y 10 del art. 16 del TRLIS, que el TC ha desestimado en la sentencia 145/2013, de 11 de julio.

El asunto contemplado por el TS tiene un gran paralelismo con el nuestro. En ambos casos la ley habla de datos falsos, omitidos o inexactos, las sanciones son severas, y remite al reglamento la determinación de qué se entiende por dato o conjunto de datos. El TC, al resolver la cuestión de inconstitucionalidad, ha refrendado la validez de la ley, pero ha dejado la puerta abierta a la apreciación de una posible vulneración del principio de proporcionalidad si el desarrollo reglamentario no se realiza con la suficiente precisión o no respeta el debido equilibrio entre la gravedad de la conducta y la sanción aplicable según la ley. La colaboración reglamentaria para definir el tipo infractor es necesaria en estos casos. Se trata —dice el TC— “del tipo de materia en el que hemos apreciado que la potestad reglamentaria es «en cierto modo insuprimible»”:

“El reglamento habrá de completar la regulación de las infracciones teniendo en cuenta que la Ley ya las ha calificado de graves y que ya ha establecido las multas correspondientes. Habrá de procurar, en definitiva, que exista proporcionalidad entre los comportamientos prohibidos que a él le corresponde perfilar (mediante la selección de la documentación exigible) y las consecuencias sancionadoras exhaustivamente previstas en la Ley” (STC núm. 145/2013 de 11 julio, F. 6º).

§ 48. Así pues, la duda sigue abierta, tras la sentencia del TC, porque todas las cuestiones que se planteen en relación con el contenido del reglamento que desarrolla la ley están por completo fuera de lugar en el proceso constitucional. Como bien dice el TC en el fundamento 5º de la reiterada sentencia:

“Ciertamente, el principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE) exige taxatividad en la tipificación de las infracciones y sanciones administrativas (garantía material). Como quiera que las normas con rango de ley pueden limitarse a establecer los «elementos esenciales» de la conducta antijurídica (garantía formal), es claro que en muchos casos corresponderá al reglamento asegurar el cumplimiento de la exigencia constitucional de predeterminación normativa (STC 181/2008, de 22 de diciembre, FJ 5). Esto supone que la jurisdicción ordinaria, que es a la que compete el control de la legalidad de las normas reglamentarias, habrá de controlar, no sólo la fidelidad del reglamento a la ley desarrollada (principio de jerarquía: art. 9.3 CE), sino también su conformidad con la exigencia constitucional de taxatividad en materia de infracciones administrativas (dimensión material del principio de legalidad sancionadora: art. 25.1 CE)”.

§ 49. Desde mi punto de vista y respecto de la declaración informativa de bienes en el extranjero, el RGGI contiene un concepto de “dato” o “conjunto de datos” omitidos o inexactos que no respeta la necesaria proporción entre la gravedad de la conducta y la sanción prevista por la ley.

La duda podría haber sido resuelta por el TS, en su reciente pronunciamiento sobre el desarrollo reglamentario del art. 16 del TRLIS, pero ha preferido no hacerlo. La STS de 27 de mayo de 2014, recaída en recurso ordinario

8/2009, considera, en un breve fundamento jurídico, que la STC de 11 de julio de 2014 “admite la colaboración reglamentaria prácticamente sin límites”

Ahora bien, el TS no ha blindado el texto reglamentario frente a futuras impugnaciones. Antes al contrario, la citada STS parece admitir fricciones con el principio de tipicidad y deja margen para ulteriores impugnaciones al decir que “las dudas sobre las ambigüedades e imperfecciones en que el Reglamento incurre habrán de ser resueltas en los procesos en los que los textos legales ambiguos e imperfectos sean aplicados, y no en abstracto que es lo que en el recurso que examinamos se afirma”.

4.3. Prescripción de la infracción de peligro

§ 50. De las tres sanciones con las que se castiga el incumplimiento de la obligación de informar, la primera de ellas (5.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitidos con un mínimo de 10.000 euros) sigue las reglas generales en cuanto a prescripción de la infracción y de la sanción se refiere.

Sin embargo aquí también se pone de manifiesto la falta de cuidado en la redacción del precepto.

§ 51. Por un lado, la obligación de declaración es anual pero no es universal en el sentido de que no afecta a todos los bienes situados en el extranjero sino sólo –en líneas generales- a cuentas, valores e inmuebles con saldos conjuntos cada uno de ellos o valor superior a 50.000 euros (arts. 42 bis, 42 ter y 54 bis del RGGI). Una vez declarados los bienes, sólo hay obligación de presentar las sucesivas declaraciones anuales cuando se producen incrementos de saldos o de valor de al menos 20.000 euros “respecto de los que determinaron la presentación de la última declaración”.

Por otra parte, el tipo infractor consiste en el “incumplimiento de la obligación de informar” sobre cada uno de los bienes o derechos que deben incluirse en la declaración.

De ambas premisas surge la duda de si se comete la infracción por no declarar en años sucesivos bienes o derechos que debieron incluirse y no se incluyeron en la declaración de años anteriores, dado que sólo existe obligación de presentar declaración sucesiva cuando los valores aumentan en al menos 20.000 euros.

§ 52. A favor de la respuesta negativa podría aducirse el texto literal de la ley que obliga a declarar en años sucesivos dichos incrementos de saldos o valores pero no respecto de los bienes y derechos declarados, sino respecto de los que “determinaron la presentación de la última declaración”.

Los bienes que determinaron la presentación son aquellos respecto de los que existe la obligación de declarar, tanto si se incluyeron en la declaración como si no. Pero ¿qué ocurre si no se presentó declaración alguna?

En este caso no hay bienes que hayan determinado la presentación de la declaración, puesto que ésta no se ha presentado, y, en consecuencia, sería obligado declararlos. Pero también puede entenderse que los bienes que “determinaron la presentación de la última declaración no son los declarados o los no incluidos y que debieron incluirse en una declaración presentada, sino todos los bienes poseídos que deben ser declarados: en este caso no habría que declararlos en años sucesivos aunque no hubieran sido declarados el primer año.

En definitiva, estamos ante un auténtico galimatías, fuente de inseguridad jurídica, que los tribunales de justicia tendrán que ir resolviendo.

§ 53. Es razonable pensar que el incumplimiento de la obligación de declarar no comporta la obligación de incluir los bienes en declaraciones de años sucesivos porque lo que debe hacer el infractor es presentar una declaración extemporánea para subsanar su falta. Este tipo de declaraciones extemporáneas están previstas en la propia DA 18ª de la LGT que contempla, para este caso, una sanción más reducida. Si esta es la solución, habremos de admitir que la infracción prescribe a los cuatro años, tal como dispone el art. 189 LGT y, después de este plazo, el titular de los bienes que sigue en situación de incumplimiento ya no puede ser sancionado.

§ 54. La solución contraria podría basarse en el art. 70 de la LGT que dispone que las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas. La dificultad para aplicar esta norma reside en que la obligación de información sobre bienes situados en el extranjero no está vinculada necesariamente a ninguna obligación tributaria, salvo que pensemos en la obligación de pagar la cuota por la ganancia de patrimonio no justificada resultante del propio incumplimiento de la obligación de declarar, pero ya hemos demostrado que esto no es un tributo sino una sanción.

Si se entendiera —en contra de lo que pienso— que la “cuota-sanción” es un tributo al que se halla vinculada la obligación de informar, habría que admitir que la obligación de informar se extingue en el mismo momento en que se incumple dicha obligación. De otro modo, una declaración espontánea extemporánea tendría como consecuencia tanto el gravamen de la ganancia patrimonial no justificada como la sanción del 150% establecida por la disposición adicional primera de la Ley 7/2012: en otras palabras, sostener que subsiste la obligación de informar equivale a obligar al titular de los bienes a autoinculparse²⁸.

4.4. Infracción del principio de proporcionalidad

§ 55. No menos criticable es el completo olvido de la gravedad de las conductas que pueden integrar el tipo infractor a la hora de calificar la infracción (siempre muy grave) y de cuantificar la sanción, sin ni tan siquiera tener en cuenta el valor de los bienes ocultos²⁹.

La sanción se gradúa simplemente en función del número de datos o de conjuntos de datos no declarados, conceptos que han sido definidos en el desarrollo reglamentario de la ley.

A título de ejemplo, un error de un día en la fecha de apertura de una cuenta bancaria con un saldo de un euro se sanciona con multa de 10.000 euros, que es la misma multa que habrá de pagar quien declara un euro como saldo

28 Sobre el derecho de no autoinculpación en el ámbito tributario hay abundante bibliografía e incluso se han escrito tesis doctorales (LUNA RODRÍGUEZ, El derecho a no autoinculpación en el ordenamiento tributario español, tesis dirigida por el prof. FALCÓN Y TELLA en la Universidad Complutense, año 2001, consultada en <http://eprints.ucm.es/4611/> el día 4/09/2014). En nuestro caso parece claro que presentar la declaración extemporáneamente equivale a autoinculparse porque la sanción será una consecuencia prácticamente ineludible de la presentación misma.

29 Crítica también compartida por FALCÓN Y TELLA, Ramón (“La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *op. cit.*, pág. 19); CALVO VERGEZ, Juan, “La obligación de información sobre bienes o derechos situados en el extranjero. Alcance de la nueva disposición adicional 18.ª de la LGT”, *op. cit.*, pág. 33; y por PEDREIRA MENÉNDEZ, José (“La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *op. cit.*, p. 10).

de una cuenta en la que está depositado un millón. Otro ejemplo: una persona obligada a declarar que posea, entre otros, cinco pequeños paquetes de acciones de distinta clase, con un valor de 1.000 euros cada uno, y no los declare deberá ser sancionado con una multa de 25.000 euros; otra persona que deje de declarar un paquete de acciones de la misma clase que valga un millón de euros, se hará acreedor de una sanción de 10.000 euros.

§ 56. Contrasta, también, la cuantía de estas sanciones con las establecidas en el art. 199 de la LGT para el caso del incumplimiento, en general, de las obligaciones de información, tanto si responden al deber de suministro como si se trata de requerimientos individualizados: en líneas generales, 200 euros por cada dato y, si se trata de datos expresados en magnitudes monetarias, entre el 0,5 % y 2% de su importe³⁰.

§ 57. A la vista de ello se puede afirmar que el régimen de infracciones y sanciones configurado en el apartado 2 de la DA 18ª de la LGT es arbitrario³¹. No obstante, la preterición de la cuantía o valor de los bienes no declarados puede verse compensada por lo que el apartado 3 de la citada DA 18ª denomina “consecuencias específicas” que, como hemos dicho anteriormente, son auténticas sanciones graduadas, en este caso sí, en función del valor de los bienes no declarados.

5. La imprescriptibilidad de las demás sanciones

§ 58. Se ha hablado y se ha criticado la imprescriptibilidad de la obligación porque “aquellos contribuyentes poseedores de bienes o derechos en el extranjero que no los declaren a la Administración en el primer trimestre del 2013 no podrán alegar la prescripción del origen de dichos bienes o derechos, aun cuando fueran reales propietarios desde hace bastantes años”³². O, en términos más amplios, “dado que no se contempla la posibilidad de probar que los bienes corresponden a rentas obtenidas en ejercicios prescritos, la norma conduce a la imprescriptibilidad de la obligación tributaria cuando la renta se materializa en bienes situados en el extranjero”³³.

§ 59. Escuché en una ocasión al Director General de Tributos³⁴ defender la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas especiales basándose en que no es una novedad en nuestro Derecho. Citaba como antecedente el art. 25.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), según redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que dice:

30 Así lo destacan LITAGO LLEDÓ, “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*, nº 268/2013, pág. 10; y CALVO VERGEZ, Juan, “La obligación de información sobre bienes o derechos situados en el extranjero. Alcance de la nueva disposición adicional 18ª de la LGT”, *op. cit.*, pág. 21.

31 Como desorbitado lo califica SÁNCHEZ PEDROCHE, “Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude”, *Quincena Fiscal*, nº 11/2012, consultado en <http://www.aranzadigital.es/>, referencia BIB 2012, 962, epígrafe II.17.

32 SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés, “Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude”, *op.cit.*, epígrafe IV.2 (téngase en cuenta que, por la fecha del trabajo, SÁNCHEZ PEDROCHE sólo tuvo a su alcance el texto del anteproyecto); ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor, “Medidas de lucha contra el fraude fiscal”, *op.cit.*, pág. 36.

33 FALCÓN Y TELLA, “La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *op. cit.*, pág. 12.

34 Conferencia pronunciada en el desayuno de trabajo organizado por la AEDAF el día 18 de enero de 2013.

“2. En el supuesto de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, el plazo de prescripción se computará desde la fecha de su presentación ante cualquier Administración española, salvo que un Tratado, Convenio o Acuerdo Internacional, suscrito por España, fije otra fecha para el inicio de dicho plazo.”

En mi opinión esta norma no establece un supuesto de imprescriptibilidad de la obligación tributaria, sino que simplemente determina o regula los efectos probatorios de las escrituras públicas de donación o de otros actos gratuitos *inter vivos* otorgadas en el extranjero o por funcionarios extranjeros, equiparándolas a los documentos privados que, como es sabido, no hacen fe de su fecha hasta que fallece uno de los firmantes, se incorporan a un registro público o son entregados a un funcionario público en ejercicio de su cargo (art. 1.227 Código Civil). De todos modos, aun en el caso de que se tratase de una obligación imprescriptible, esto no es un argumento para defender la constitucionalidad ni la bondad de la medida.

§ 60. La prescripción de las obligaciones no es un capricho del legislador, sino una exigencia del principio de seguridad jurídica en cuya virtud todas las obligaciones llegan a extinguirse por el paso del tiempo. Negar de forma absoluta la prescripción de la obligación nacida de la percepción de unas rentas materializadas en bienes situados en el extranjero es lo que parece haber pretendido el legislador en de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS.

La conducta de quienes dejan de pagar los impuestos que recaen sobre la renta es, sin ningún género de duda, merecedora de reproche y reproche agravado cuando se utilizan medios sofisticados para defraudar al fisco, pero si todas las obligaciones, incluidas las tributarias o las de reparar daños producidos por abyectos delitos, prescriben, no se puede entender que sólo en este caso (que puede ser grave, pero no es ni con mucho el más grave) la prescripción como modo de extinción de la obligación resulte eliminada³⁵.

§ 61. Como he dicho, creo que se ha querido establecer la imprescriptibilidad de la obligación nacida de las ganancias patrimoniales no justificadas especiales³⁶, despreciando el principio de seguridad jurídica. Una vez más, la defectuosa técnica hace que se susciten interrogantes de mayor calado porque no es simplemente que la obligación sea imprescriptible, sino que lo que no prescribe es una infracción y la correspondiente sanción.

La “cuota” derivada de las ganancias patrimoniales no justificadas especiales no es un tributo, sino una sanción. Por tanto, lo que no prescribe es la infracción cometida cuando se incumplió el deber de informar porque, tal como está configurada en la ley, la infracción es tricéfala. Prescribe en tanto en cuanto se sanciona con 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitidos (la infracción de peligro), pero subsisten las “consecuencias específicas” (también sanción) a que alude el apartado 3 de la DA 18ª LGT, contenidas en los arts. 39 LIRPF y 134

35 En opinión de FALCÓN Y TELLA, la imprescriptibilidad de la obligación “no supera ni el juicio de necesidad ni el de proporcionalidad” de modo que “desde el punto de vista interno la norma resulta inadmisibles” (“La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *op. cit.*, pág. 13). También es contraria al principio de seguridad jurídica “en cuanto que presunción de renta que se establece en el art. 39.2 de la LIRPF y en el art. 134.6 del LIS supone en la práctica la imprescriptibilidad de la obligación tributaria”, citando en apoyo de esta opinión las sentencias del TS de 2 de diciembre de 1974 y 23 de julio de 1983. En el mismo sentido, MARTÍNEZ GINER afirma que “derogar la prescripción tributaria por vía de presunción que no admite la prueba en contrario es algo que no tiene que ver con la propia esencia del instituto de la prescripción y que en mi opinión hace tambalearse los propios cimientos de la seguridad jurídica” (“El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”, *op. cit.*, pág. 28).

Como veremos a continuación, la crítica debe ser —en mi opinión— más acerba porque lo que no prescribe no es una obligación sino una sanción.

36 Así lo entienden también otros autores como CALVO VERGEZ, Juan, “La obligación de información sobre bienes o derechos situados en el extranjero. Alcance de la nueva disposición adicional 18.ª de la LGT”, *op. cit.*, pág. 36.

TRLIS, consistentes en la ganancia patrimonial que se imputa al “periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptibles de regularización” y subsiste, en fin, la sanción del 150% de la “cuota” resultante.

§ 62. Si se acepta nuestra tesis de que dicha “consecuencia específica” es realmente una sanción, su aplicación a quien incumplió el deber de informar sobre bienes en el extranjero significa que la infracción no prescribe aunque deje de exigirse la multa de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitidos.

Pero, aun en el caso de que se considere que lo que ha de pagarse por la sedicente ganancia de patrimonio no justificada es un tributo, sobre esa cifra se aplica una sanción del 150% de la “cuota” defraudada y el presupuesto de hecho de la infracción así sancionada no es otro que el incumplimiento de la obligación de informar. Así pues, aunque haya prescrito la sanción de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos y aunque la “consecuencia específica” sea un tributo, estaríamos ante una infracción administrativa que no prescribe nunca.

§ 63. Parafraseando al Tribunal Constitucional podemos afirmar que una norma como la que prevé los efectos del incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes en el extranjero es capaz de movilizar dialécticamente, en sentido opuesto, dos principios constitucionales: el de capacidad económica (que obliga a tributar a quienes perciben renta) y el de la seguridad, suscitando una tensión entre ellos “que es preciso afrontar mediante la búsqueda del equilibrio deseable que, sin que padezcan ni uno ni otro de estos principios”, combine la lucha contra el fraude fiscal con una justa consolidación de situaciones de hecho por el transcurso del tiempo. Impedir absolutamente la prescripción de una infracción o un delito afecta a la propia dignidad humana y es una medida que sólo se aplica en caso de los delitos más graves con los que no es comparable la defraudación tributaria. Estamos, en mi opinión, ante una clara infracción del principio de proporcionalidad y del principio de seguridad jurídica.

§ 64. En el Código Penal sólo se consideran imprescriptibles los delitos de lesa humanidad y de genocidio, los delitos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado y los delitos de terrorismo si hubieren causado la muerte de una persona (cfr. art. 131.4 CP). Equiparar el incumplimiento del deber de informar sobre bienes en el extranjero a estos delitos rebasa cualquier idea de equilibrio o proporción.

Según doctrina de nuestro TC, el principio de proporcionalidad no es un principio autónomo que pueda alegarse con independencia de otros derechos o principios constitucionales, y el ámbito en el que normalmente resulta aplicable es el de los derechos fundamentales:

“el principio de proporcionalidad no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda producirse de forma aislada respecto de otros preceptos constitucionales. Es, si quiere decirse así, un principio que cabe inferir de determinados preceptos constitucionales -y en particular de los aquí invocados-, como tal, opera esencialmente como un criterio de interpretación que permite enjuiciar las posibles vulneraciones de concretas normas constitucionales. Dicho con otras palabras, desde la perspectiva del control de constitucionalidad que nos es propio, no puede invocarse de forma autónoma y aislada el principio de proporcionalidad, ni cabe analizar en abstracto si una actuación de un poder público resulta desproporcionada o no. Si se aduce la existencia de desproporción, debe alegarse primero y enjuiciarse después en qué medida ésta afecta al contenido de los preceptos constitucionales invocados: sólo cuando la desproporción suponga vulneración de estos preceptos cabrá declarar la inconstitucionalidad” (STC 55/1996, de 28 de marzo, F. 3).

La desproporción afecta en este caso a un derecho fundamental, el de propiedad, en tanto en cuanto las sanciones pecuniarias constituyen una restricción de los derechos patrimoniales del afectado. Por mucho que sea el margen de apreciación que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos reconoce al poder legislativo a la hora de regular las limitaciones al derecho de propiedad mediante sanciones pecuniarias, la ley no puede llegar a ser manifiestamente irrazonable como lo es esta que coloca en plano de igualdad el incumplimiento del deber de información con tan atroces delitos³⁷.

6. Libertad de movimiento de capitales y de establecimiento

§ 65. Se ha reprochado también a la normativa reguladora de la declaración informativa de bienes en el extranjero una posible vulneración del derecho a la libertad de movimiento de capitales establecido por los arts. 26.2 y 63 a 66 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)³⁸.

“Aunque no se impide la libre circulación de capitales —afirma, con razón, FALCÓN Y TELLA—, es claro que una medida de este tipo tiene un importante efecto disuasorio sobre la apertura de cuentas, la compra de títulos-valores o de inmuebles en el extranjero” y “es claro que una medida indiscriminada y de alcance general, que además viene acompañada de sanciones desproporcionadas, no puede considerarse cubierta por las excepciones del art. 65.1 ya que el establecimiento de una derogación o excepción genérica entraría en contradicción y vaciaría de contenido el apartado 3 del mismo precepto. Si el TFUE ha previsto la posibilidad de excepciones en casos concretos, de ello se deduce que el Tratado no permite una excepción tan amplia”³⁹.

37 “Not only must a measure depriving a person of his property pursue, on the facts as well as in principle, a legitimate aim “in the public interest”, but there must also be a reasonable relationship of proportionality between the means employed and the aim sought to be realised (see, amongst others, and mutatis mutandis, the above-mentioned *Ashingdane* judgment, Series A no. 93, pp. 24-25, para. 57). This latter requirement was expressed in other terms in the *Sporrong and Lönnroth* judgment by the notion of the “fair balance” that must be struck between the demands of the general interest of the community and the requirements of the protection of the individual’s fundamental rights (Series A no. 52, p. 26, para. 69). The requisite balance will not be found if the person concerned has had to bear “an individual and excessive burden” (ibid., p. 28, para. 73). Although the Court was speaking in that judgment in the context of the general rule of peaceful enjoyment of property enunciated in the first sentence of the first paragraph, it pointed out that “the search for this balance is... reflected in the structure of Article 1 (P1-1)” as a whole (ibid., p. 26, para. 69)... The Court considers that a measure must be both appropriate for achieving its aim and not disproportionate thereto” (Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1986, caso *JAMES AND OTHERS v. THE UNITED KINGDOM*, parágrafo 50). Cfr FASSBENDER, Bardo, “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Cuadernos de Derecho Público*, [S.I.], may. 1998, disponible en: <<http://revistasonline.inap.es/index.php?journal=CDP&page=article&op=view&path%5B%5D=510&path%5B%5D=565>>. Fecha de acceso: 8 de agosto de 2014

38 Se debe a FALCÓN Y TELLA (“La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *op.cit.*, págs. 15 a 19) el primer contraste incisivo entre la obligación de presentar la declaración informativa y las libertades comunitarias. En la misma línea, LÓPEZ LÓPEZ, “Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución”, *op. cit.*, págs. 14 ss. Otros autores también dudan de la conformidad de esta obligación de informar con las libertades comunitarias: por ejemplo, CALVO VERGEZ, Juan, “La obligación de información sobre bienes o derechos situados en el extranjero. Alcance de la nueva disposición adicional 18.ª de la LGT”, *op.cit.*, pág. 35; MARTÍNEZ GINER, “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”, *op. cit.*, pág. 28; ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor, “Medidas de lucha contra el fraude fiscal”, *op.cit.*, pág. 110.

39 Cfr. FALCÓN Y TELLA, “La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *op.cit.*, págs. 15 y 16. En la misma línea, LÓPEZ LÓPEZ, “Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución”, *op. cit.*, págs. 16 ss.

§ 66. En dos extensas sentencias de la Audiencia Nacional, ambas de 24 de febrero de 2014 y reproducción literal una de otra, en las que se copian los fundamentos de la demanda, conclusiones de la parte actora, contestación a la demanda y todos los preceptos afectados (DA 18ª LGT y su desarrollo reglamentario en el RGGI), se llega a la conclusión de que la Orden HAP /72/2013, de 30 enero, por la que se aprueba el modelo 720, de declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (que también se copia entera) no vulnera el derecho a la libertad de movimiento de capitales.

En ambos casos se impugnaba la citada Orden HAP/72/2013 con argumentos que la sentencia transcribe.

Los demandantes basaron su pretensión de que se declarase la vulneración del derecho a la libre circulación de capitales por discriminación de los situados en el extranjero en que “existe una diferencia de tipificación, calificación de infracción y cuantía de las sanciones, según se trate de la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero (DA 18ª de la LGT) y de las declaraciones informativas previstas en el artículo 93 y 94 de la LGT”; y en que “las obligaciones de información sobre bienes y derechos en el exterior (...) son muy superiores a las exigidas por la propia normativa española para bienes y derechos de similar naturaleza, situados en territorio español”. A su juicio, la discriminación no está justificada “por cuanto existen acuerdos de intercambio de información con trascendencia tributaria, entre países miembros de la UE, algunos incluso de forma automática, que posibilitan a la Administración tributaria española tomar conocimiento de cuantos datos precise”.

Para la Administración demandada, la declaración informativa “se encuentra justificada por razones de interés general” no siendo comparable a otros deberes de información porque se trata de “combatir las conductas fraudulentas que derivan de la globalización de la actividad económica, así como la libertad en la circulación de capitales”, sin que pueda tildarse de medida desproporcionada en los términos que viene exigiendo la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

§ 67. Lamentablemente, las citadas sentencias carecen de interés para la solución del problema pues lo único que aporta el Tribunal es que no se vulnera el derecho a la libertad de movimiento de capitales por “no contener la Orden impugnada otras determinaciones que las ya previstas en normas de rango superior y que han de cumplirse mediante la presentación del modelo aprobado”, y porque “la circunstancia de que la información proporcionada en el modelo... pueda determinar la comisión de las infracciones establecidas y la imposición de las sanciones correspondientes, no permite considerar que las determinaciones de la Orden impugnada, en sí mismas, comporten el establecimiento de un régimen sancionador susceptible de determinar la restricción a la libertad de circulación de capitales”⁴⁰.

§ 68. También se ha tildado esta normativa de contraria a la libertad de movimiento de capitales y a la libertad de establecimiento por la imprescriptibilidad de la cuota (para nosotros, sanción) derivada de las ganancias no justificadas especiales. Aunque los apartados 1 y 2 del art. 65 TFUE permiten tratamientos diferenciados en función del lugar de residencia o donde esté invertido su capital, su apartado 3 dispone que dichas medidas no podrán

40 Es de suponer que las sentencias hayan sido impugnadas en casación por vulnerar, entre otros, el derecho a la tutela judicial efectiva por falta de motivación. “En contra de lo que con naturalidad ocurría en el Antiguo Régimen, en un Estado de Derecho hay que dar razón del Derecho judicialmente interpretado y aplicado. Con ello se cumple tanto con la finalidad de evidenciar que el fallo es una decisión razonada en términos de Derecho y no un simple y arbitrario acto de voluntad del juzgador en ejercicio de un rechazable absolutismo judicial, como con la de hacer posible el control jurisdiccional de la resolución a través del sistema de recursos previsto en el ordenamiento (STC 116/1986, fundamento jurídico 3.º; STC 13/1987, fundamento jurídico 3.º; STC 174/1987, fundamento jurídico 2.º; y STC 211/1988, fundamento jurídico 4.º, entre otras muchas sentencias y autos)” (STC 24/1990, de 15 febrero).

constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos⁴¹.

Según FALCÓN Y TELLA, con apoyo en dos sentencias del TJUE de 11 de junio de 2009 (X y *Passenheim van Schoot*, C-155 y 157/08), sólo tratándose de bienes que se han ocultado y de los que las autoridades tributarias no dispongan de indicio alguno para iniciar la investigación, estaría justificada una ampliación del plazo de prescripción, por el tiempo necesario para solicitar la asistencia mutua del Estado afectado, "lo que en el caso español no sería necesario, pues la notificación del inicio del procedimiento de asistencia mutua ya provoca la interrupción de la prescripción"⁴².

§ 69. El derecho a la libertad de establecimiento también se vería negativamente afectado, según la opinión avanzada por FALCÓN Y TELLA. Dice este autor que "la obligación de presentar el modelo 720 también discrimina a los nacionales de otros Estados miembros que han ejercido la libertad de establecimiento y se han trasladado a España, convirtiéndose en personas residentes, o han decidido abrir, en España, una sucursal o cualquier otro tipo de establecimiento permanente, por ejemplo una tienda para vender sus productos; vulnerando así el art. 49 TFUE... La obligación de presentar el modelo 720 también es un elemento disuasorio para los residentes en España a la hora de establecerse en otros Estados miembros, pues si abren una cuenta o compran un inmueble inciden en dicha obligación, y en el riesgo de fuertes sanciones. Incluso dicho modelo supone un obstáculo a la libre circulación de personas"⁴³.

7. Bibliografía

- › ANEIROS PEREIRA, Jaime: "La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero", *Quincena Fiscal*, nº 3/2013.
- › CALVO VERGEZ, Juan, "La obligación de información sobre bienes o derechos situados en el extranjero. Alcance de la nueva disposición adicional 18.ª de la LGT", *Revista de Información Fiscal*, nº 111/2013.
- › FALCÓN Y TELLA, Ramón: "La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero", consultado el día 10/8/2014 en <http://www.atsa.es/es/bienes-extranjero-720.aspx>.
- › GUINARTE CABADA, Gumersindo: "El concurso «medial» de delitos", *Estudios Penales y Criminológicos*, vol. XIII (1990), Cursos e Congresos nº 63, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela.
- › IGLESIAS CASAIS, José Manuel y GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia: "La evasión fiscal y su amnistía. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica", *Dereito: Revista Xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, nº extra 1, 2013.

41 FALCÓN Y TELLA, "La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero", *op. cit.*, págs. 14 y 15.

42 FALCÓN Y TELLA, "La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero", *op. cit.*, págs. 18 y 19.

43 FALCÓN Y TELLA, "La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero", *op. cit.*, págs. 16 y 17.

- › JIMÉNEZ COMPAIRED, *Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996.
- › LITAGO LLEDÓ, Rosa: "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*, nº 268/2013.
- › LÓPEZ LABORDA, Julio y RODRIGO SAUCO, Fernando: "El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?", *Hacienda Pública Española*, nº 163, 2002.
- › LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: "Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución", *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, número 368, 2013.
- › LUNA RODRÍGUEZ, El derecho a no autoinculpación en el ordenamiento tributario español, tesis dirigida por el prof. FALCÓN Y TELLA en la Universidad Complutense, año 2001, consultada el día 4/09/2014 en <http://eprints.ucm.es/4611/>.
- › MARTÍNEZ GINER, Alfonso: "El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK", *Quincena Fiscal*, nº 19/2012.
- › ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor, "Medidas de lucha contra el fraude fiscal", *Quincena Fiscal*, nº 3/2014.
- › PEDREIRA MENÉNDEZ, José: «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Quincena Fiscal*, nº 4/2013.
- › PÉREZ FERNÁNDEZ, Rosa, y SÁEZ MARTÍNEZ, Ángel, "La imprescriptibilidad", *REAF Revista de Información Fiscal*, nº 358, 2012.
- › PRIETO JANO, María José: "Medidas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales", *Anales de estudios económicos y empresariales*, nº 9, 1994.
- › SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés: "Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude", *Quincena Fiscal*, nº 11/2012.
- › SANZ GADEA, Eduardo, "El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (I)", *Revista de contabilidad y tributación*, nº 360, 2013.
- › SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Los incrementos no justificados de patrimonio*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997.
- › SIMÓN ACOSTA, Eugenio: "Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales", *Hacienda Pública Española*, nº 35, 1975.

- › SIMÓN ACOSTA, Eugenio: "Tasas Municipales". *Fiscalidad Municipal sobre la propiedad urbana*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1982.
- › SIMÓN ACOSTA, Eugenio: "Los principios del beneficio, capacidad económica y provocación de costes y los tributos propios municipales", *A problemática da tributação local / Local taxation*, Ministério do Planeamento e da Administração do Território, Coimbra, 1989.

