



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

La obligación de información sobre activos en el extranjero

Esaú Alarcón García

ADVERTIMENT. La consulta d'aquesta tesi queda condicionada a l'acceptació de les següents condicions d'ús: La difusió d'aquesta tesi per mitjà del servei TDX (www.tdx.cat) i a través del Dipòsit Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha estat autoritzada pels titulars dels drets de propietat intel·lectual únicament per a usos privats emmarcats en activitats d'investigació i docència. No s'autoritza la seva reproducció amb finalitats de lucre ni la seva difusió i posada a disposició des d'un lloc aliè al servei TDX ni al Dipòsit Digital de la UB. No s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX o al Dipòsit Digital de la UB (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant al resum de presentació de la tesi com als seus continguts. En la utilització o cita de parts de la tesi és obligat indicar el nom de la persona autora.

ADVERTENCIA. La consulta de esta tesis queda condicionada a la aceptación de las siguientes condiciones de uso: La difusión de esta tesis por medio del servicio TDR (www.tdx.cat) y a través del Repositorio Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha sido autorizada por los titulares de los derechos de propiedad intelectual únicamente para usos privados enmarcados en actividades de investigación y docencia. No se autoriza su reproducción con finalidades de lucro ni su difusión y puesta a disposición desde un sitio ajeno al servicio TDR o al Repositorio Digital de la UB. No se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR o al Repositorio Digital de la UB (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al resumen de presentación de la tesis como a sus contenidos. En la utilización o cita de partes de la tesis es obligado indicar el nombre de la persona autora.

WARNING. On having consulted this thesis you're accepting the following use conditions: Spreading this thesis by the TDX (www.tdx.cat) service and by the UB Digital Repository (diposit.ub.edu) has been authorized by the titular of the intellectual property rights only for private uses placed in investigation and teaching activities. Reproduction with lucrative aims is not authorized nor its spreading and availability from a site foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository. Introducing its content in a window or frame foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository is not authorized (framing). Those rights affect to the presentation summary of the thesis as well as to its contents. In the using or citation of parts of the thesis it's obliged to indicate the name of the author.

Esaú ALARCÓN GARCÍA

**LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE ACTIVOS EN EL
EXTRANJERO**

Tesis doctoral
dirigida por
José Andrés ROZAS VALDÉS

Universidad de Barcelona
Facultad de Derecho
Doctorado en Derecho y Ciencias Políticas
Derecho Financiero y Tributario

2016

Por y para ti, madre y abuela.

*Gallega eterna,
trabajadora incansable*

Resumen

Es bien conocido que muchos ciudadanos mantienen patrimonio oculto en el exterior de las fronteras de sus países de residencia. Por tal motivo, los mecanismos para la obtención de información tributaria de los contribuyentes se han convertido en uno de los instrumentos más útiles para las agencias tributarias de todo el orbe.

Para atajar ese foco de defraudación, la tendencia actual en el ámbito internacional gira en torno a implementar mecanismos de interrelación fluida de información entre países, de forma automatizada y multilateral.

Asimismo, diversos países han establecido mecanismos coercitivos de información internos, basados en la ampliación del plazo de prescripción de deudas tributarias, el establecimiento de deberes informativos sistematizados y fuertes sanciones por su incumplimiento.

Dentro de esa tendencia, debe situarse la obligación de información específica para bienes y derechos en el extranjero que aparece en la Ley 7/2012, de intensificación en la lucha contra el fraude.

Sin embargo, a pesar de la teórica legitimidad de una medida de ese tipo, la normativa española surge a rebufo de un proceso de regularización tributaria especial –léase, amnistía fiscal-, que nace con el sedicente objetivo de atraer a un mayor número de contribuyentes a satisfacer un peaje fiscal liviano para ponerse al día con el fisco.

No es el objetivo del presente trabajo efectuar una crítica, ni técnica ni sociopolítica, de la declaración tributaria especial –DTE- del año 2012, que vio la luz en un momento especialmente delicado para las finanzas públicas españolas, con un presupuesto público necesitado, la prima de riesgo en máximos históricos, las entidades financieras al borde de la quiebra y la población atravesando una gravísima crisis económica fruto de una burbuja inmobiliaria y financiera que nadie supo atajar.

Eso sí, el estudio que se efectuará en las siguientes páginas de la normativa antifraude no debe olvidar el condicionante que supuso ese momento histórico de nuestra Nación, pues a la hora de establecer el nuevo régimen informativo sobre patrimonio en el exterior, se acompañó del régimen sancionador más lacerante que se pueda uno imaginar, con el pretendido objetivo de que el que no fuera a esa regularización especial se quedara en tierra de nadie, en una situación de latencia tributaria eterna que atenta contra la seguridad jurídica que debe patrocinar todo Estado de Derecho.

Puede considerarse lícito que el Estado haga todo lo posible para evitar el fraude, y hasta puede llegar a entenderse que se establezcan medidas muy agresivas frente al defraudador conspicuo. Ahora bien, esos mecanismos deben ser proporcionados respecto a los fines perseguidos y, además, deben tener la virtud de no afectar los derechos de contribuyentes que en ningún caso han tenido una voluntad fraudulenta.

Esos dos óbices son, precisamente, los que se denuncian en este trabajo, mediante un estudio de las deficiencias técnicas de la obligación de información de bienes y derechos en el extranjero del año 2012, vista desde una perspectiva constitucional, comunitaria e internacional, proponiendo una serie de medidas legislativas para su adecuación a un marco jurídico que sea respetuoso con los derechos del contribuyente.

Palabras clave

Obligaciones de información – imprescriptibilidad – ganancias patrimoniales no justificadas– bienes y derechos en el extranjero – Ley 7/2012, de intensificación de medidas contra el fraude - modelo 720 – declaración tributaria especial

Resum

Es ben conegut que molts ciutadans mantenen patrimoni ocult a l'exterior de les fronteres dels seus països de residència. Per tal motiu, els mecanismes per a l'obtenció de informació tributària dels contribuents s'han convertit en un dels instruments més útils per a les agències tributàries de tot el món.

Per aturar aquest focus de frau, la tendència actual en l'àmbit internacional gira en torn a l'implementació de mecanismes d'interrelació fluida d'informació entre països, de forma automatitzada i multilateral.

Així mateix, diversos països han establert mecanismes coercitius d'informació interns, fonamentats en l'ampliació del termini de prescripció de deutes tributaris, l'establiment de deures informatius sistematitzats i fortes sancions pel seu incompliment.

Dins d'aquesta tendència, hem de situar l'obligació d'informació específica per a béns i drets a l'estranger que surt de la llei 7/2012, d'intensificació en la lluita front el frau fiscal.

No obstant la teòrica legitimitat d'una mesura com aquesta, la normativa espanyola surt després d'un procés de regularització tributària especial –o amnistia fiscal- que neix amb el pretés objectiu d'atraure a un major número de contribuents a satisfer un peatge fiscal lleuger per posar-se al dia amb hisenda.

No és objectiu d'aquest treball fer una crítica, ni tècnica ni socio-política, de la declaració tributària especial –DTE- de l'any 2012, que va nèixer en un moment especialment delicat per a les finances públiques nacionals, amb un pressupost públic necessitat, la prima de risc en màxims històrics, les entitats financeres a punt de caure en fallida i la població en una greu crisi econòmica, fruit d'una burbuixa immobiliària i financera que ningú va saber veure ni aturar.

Això sí, l'estudi que s'efectuarà a les properes pàgines de la normativa antifrau no ha d'oblidar el condicionant que va suposar aquell moment històric de la nostra Nació, doncs a l'hora d'establir el nou règim informatiu sobre patrimoni a l'exterior, es va acompanyar d'un règim sancionador molt punyent, amb la pretensió de que el que no anés a la regularització especial es quedés a terra de ningú, en una situació de latència tributària eterna que atempta contra la seguretat jurídica que ha de patrocinar tot Estat de Dret.

Pot considerar-se lícit que l'Estat faci tot el que pugui per evitar el frau, i fins i tot pot arribar a entendre's que s'estableixin mesures molt agressives davant el defraudador conspicu. Ara bé, aquests mecanismes han de ser proporcionats respecte dels fins perseguits i, a més, han de tenir la virtut de no afectar els drets dels contribuents que en cap cas han tingut una voluntat de frau.

Aquestes dues objeccions són les que denunciem a aquest treball, mitjançant un estudi de les deficiències tècniques de l'obligació d'informació de béns i drets a l'estranger del 2012, estudiada des d'una perspectiva constitucional, comunitària i internacional, proposant-hi una sèrie de mesures legislatives per a la seva adequació a un marc jurídic que sia respectuós amb els drets del contribuents.

Paraules clau

Obligacions d'informació – imprescriptibilitat – guanys patrimonials no justificats– béns i drets a l'estranger – llei 7/2012, d'intensificació de mesures per evitar el frau fiscal-model 720 – declaració tributària especial

Abstract

It is known that many citizens retain hidden assets abroad. Therefore, the mechanisms for obtaining accurate tax information has become one of the most useful tools for tax agencies around the world.

In order to stop this fraudulent activity, the current international trend revolves around implementing fluid mechanisms to exchange information between countries, in an automatic and multilateral way.

Several countries have also established internal enforcement mechanisms of information, based on the extension to the limitation period of tax debts, the establishment of systematized information duties and heavy penalties for non-compliance.

Within this trend, Spanish legislation created a new law –nº 7/2012, to intensify the fight against fraud- which established a specific obligation for information of assets abroad.

However, despite the theoretical legitimacy of such a measure, the Spanish legislation came about from a process of special tax adjustment –i.e., fiscal amnesty-, which was created with the objective of attracting greater number of taxpayers to satisfy a light tax which would be in line with the IRS.

It is not the aim of this study criticize this process of amnesty, either technically or sociopolitically, which arose in a particularly critical moment for Spanish public finance, with a public budget needed, the risk premiums at a record high, financial institutions on the brink of bankruptcy and the population going through a serious economic crisis caused when the real estate bubble burst.

Nevertheless, we must not forget the determining factor that led to this historic moment for our nation, because when the new information regime on assets abroad was

established, it also included much tougher sanctions than ever before, with the objective that those who didn't comply with the regime would be in a tax no-man land.

It could be considered lawful for the State to make every effort to prevent fraud, and even the aggressive measures against the conspicuous fraudster are understandable. However, these mechanisms should be proportional to the end result and also should not affect the rights of contributors.

These two objections are the ones criticized in this paper, through a study of the technical shortcomings of the obligation of information of assets abroad established in 2012, seen from a constitutional, european and international perspective, proposing a series of legislative measures for their suitability within a legal framework that is respectful to taxpayer rights

Keywords

Reporting obligation - imprescriptibility - capital gains non justified- assets abroad - law 7/2012 - model 720 - special tax return

Sumario

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN.....	13
1. Premisas.....	14
1.1. El origen mediato del deber informativo específico para bienes y derechos situados en el extranjero: la lucha contra el fraude fiscal.....	14
1.2. El origen inmediato del deber informativo específico para bienes y derechos situados en el extranjero: la amnistía fiscal de 2012.....	22
1.3. Régimen normativo del deber informativo específico para bienes y derechos situados en el extranjero.....	28
1.4. Entrada en vigor y cuestiones de derecho transitorio.....	43
2. Derecho comparado.....	51
2.1. El caso italiano.....	51
2.2. El caso americano.....	55
2.3. Obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero en otros países.....	62
2.4. Las nuevas tendencias internacionales de obtención de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.....	64
CAPÍTULO II: DESARROLLO.....	76
3. Régimen sustantivo de la obligación de informar sobre activos en extranjero.....	77
3.1. Acerca de la técnica legislativa empleada.....	77
3.2. La perspectiva del principio de proporcionalidad.....	84
3.3. La perspectiva del principio de legalidad.....	101
4. Régimen sancionador de la obligación de informar sobre activos en el extranjero.....	123
4.1. Acerca de la técnica legislativa empleada.....	123
4.2. La perspectiva del principio de proporcionalidad.....	125
4.3. La perspectiva del principio de tipicidad.....	146
4.4. La perspectiva de la no concurrencia.....	151
4.5. La perspectiva de la seguridad jurídica.....	163
5. Régimen sustantivo de las ganancias de patrimonio no justificadas especiales...	166
5.1. Acerca de su naturaleza jurídica.....	166

5.2.	Acerca de la técnica legislativa empleada.....	181
5.3.	La perspectiva del principio de seguridad jurídica.....	185
5.4.	La perspectiva del principio de no concurrencia.....	217
5.5.	La perspectiva del principio de igualdad.....	221
5.6.	La perspectiva del principio de capacidad económica.....	233
5.7.	La perspectiva de la libre circulación de capitales.....	248
5.8.	La perspectiva de la libre prestación de servicios	286
5.9.	La perspectiva del derecho de propiedad.....	293
6.	Régimen sancionador de las ganancias de patrimonio no justificadas especiales.....	315
6.1.	Acerca de la técnica legislativa empleada.....	315
6.2.	La perspectiva del principio de culpabilidad.....	318
6.3.	La perspectiva del principio de proporcionalidad.....	329
6.4.	La perspectiva de no concurrencia.....	335
CAPÍTULO III: FINAL.....		339
7.	Aspectos especialmente críticos de la normativa.....	340
7.1.	Sobre las posibilidades de regularización.....	340
7.2.	Sobre el fallecimiento del contribuyente.....	351
7.3.	Sobre la incidencia en el delito contra la hacienda pública.....	363
7.4.	Sobre la incidencia en el delito de blanqueo de capitales.....	390
8.	Conclusiones.....	400
8.1.	Conclusiones <i>de lege lata</i>	400
8.2.	Conclusiones <i>de lege ferenda</i>	415
Bibliografía.....		424

*Sospecho que en algunas de las ciencias sociales
y de las filosofías más ambiciosas, el juego tradicional,
que se transformó en un patrón inconsciente e incuestionado,
es formular las mayores trivialidades en un lenguaje altisonante*

POPPER, Karl, en "Búsqueda sin término: una autobiografía intelectual"

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

1. Premisas

1.1. ***El origen mediato del deber informativo específico para bienes y derechos situados en el extranjero: la lucha contra el fraude fiscal***

“Desde hace algún tiempo se van imponiendo unos modos espasmódicos y abruptos de legislar en materia tributaria que, poco a poco, erosionan la idea constitucional del sistema tributario justo -los principios de la imposición no dejan de ser atributos suyos- dando paso a una situación en que parece imperar su contrario dialéctico, el caos tributario injusto, al que se desemboca con normas coyunturales, adheridas a la realidad más inmediata, sin orden ni concierto, carentes de reflexión y de sosiego, nacidas para vivir unos meses y ser sustituidas por las siguientes normas coyunturales, sin la más mínima vocación de permanencia (...)”¹.

La reflexión que da inicio a este trabajo procede de un actual magistrado de nuestro Tribunal Supremo, y es una clara muestra de la situación de inseguridad –más bien, convulsión- que se vive, en el momento actual, en el ámbito jurídico y, muy especialmente, en el tributario.

En los epígrafes subsiguientes se realizará un estudio dogmático acerca, principalmente, de una de las medidas que ha suscitado más debates, críticas y comentarios de la enésima ley contra el fraude fiscal, tramitada y publicada oficialmente en el año 2012: la nueva obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero y las diversas consecuencias derivadas de su incumplimiento, de un calado punitivo hasta ahora nunca visto.

Como no puede ser de otra manera, deberá empezarse este trabajo admitiendo lo loable que resulta, desde un punto de vista teórico y en atención al bien común, toda medida legislativa dirigida a combatir la defraudación fiscal; ello no obstante, tal desiderátum no debe hacer perder de vista la existencia de unos derechos y garantías del todo insoslayables, que todo ciudadano debe poder disfrutar, de modo que el

¹ NAVARRO SANCHÍS, Francisco José: “¿Juan sin tierra ha muerto?”, pág.3.

legislador debe ser consciente de que dicha lucha contra el fraude no puede, ni debe, ser ilimitada.

En efecto, los ciudadanos nos hemos dotado en el ámbito impositivo de un ordenamiento jurídico en el que existen una serie de principios que resulta imposible poner en cuestión y que, por un lado, acrisolan las posibles vías de hecho y arbitrariedades en que pueda incurrir la Administración en sus actuaciones y, por otro, imponen al contribuyente una serie de deberes de tipo material –el fundamental, el ingreso de la deuda tributaria- y formal –las múltiples obligaciones accesorias, formales e informativas que rodean su vida-.

El equilibrio entre los daños que pueden irrogarse de las potestades de autotutela de que dispone la Administración y de los actos fraudulentos que pueda cometer el administrado es ciertamente complicado, habiendo marcado un antes y un después el nacimiento de la hoy en día muy añorada Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente –Ley 1/1998, de 26 de febrero-, cuyo título es de por sí merecedor de elogio hogano.

Con la aparición de dicha norma se consolidó un cambio de tendencia en la relación entre Administración y contribuyente, dándose amparo a éste ante ciertos déficits de la normativa anterior. Tras ese culmen y con el paso de los años, se ha ido produciendo un giro copernicano en la relación tributaria ya que el legislador ha vuelto la vista al objetivo de la lucha contra el fraude, reforzando así las potestades administrativas hasta puntos inimaginables y menguando, al tiempo, las garantías del ciudadano. En palabras del magistrado antes citado, y recordando la ley que se acaba de mencionar, *“en este tiempo sería sencillamente impensable. Ahora estamos en la guerra contra el fraude –cualquier cosa que signifique-, en la cruzada contra el déficit y la orgía punitiva”*².

En ese mismo orden de ideas, pero reflexionando acerca de lo que él denomina una sentencia *“anticrisis”* –del Tribunal Supremo y nada menos que en recurso en interés de ley-, se muestra el catedrático de Derecho Constitucional Luis JIMENA QUESADA, de quien tomaremos sabias palabras en párrafos sucesivos, con la contundencia que

2 NAVARRO SANCHÍS, Francisco José: “¿Se acuerdan de los derechos y garantías?”, pág.3.

muestra la siguiente frase: *“daría pie –la sentencia de 19 de noviembre de 2012³, objeto de su estudio- para cuestionar por qué se decanta por ese sacrificio de garantías del administrado y justiciable haciendo prevalecer una jurisprudencia imbuida por un análisis rigorista e in malam partem.”⁴*

También muestra esta opinión URRENGOECHEA con relación precisamente al que será el objeto de estudio de este trabajo, la declaración informativa de activos en el exterior, para quien *“si algo caracteriza jurídicamente a España es que se trata de un estado extremadamente garantista. Y aunque suene extravagante, también lo es -¿o más bien lo era?- en materia tributaria. La tendencia se inicia en 1998 con la disruptiva Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y se consolidó en años posteriores con la Ley General Tributaria y sus retoques sucesivos. ¿Dónde quedan ahora las garantías del contribuyente frente al ius puniendi del Estado, en caso de no presentación o presentación tardía del modelo 720?⁵”*.

Es el parecer, por demás, de algún miembro del propio cuerpo de inspectores de Hacienda, como DE LA TORRE DÍAZ, quien no tiene reparos en afirmar que *“hemos pasado de considerar que los contribuyentes sólo tienen derechos a que sólo tienen obligaciones: es la ley del péndulo. En la DBE –la declaración informativa de activos en el extranjero- esto se puede observar con claridad meridiana. El origen de esta obligación estuvo en el fracaso, bastante previsible, de la amnistía fiscal⁶”*.

Sobre el paralelismo entre esa malhadada amnistía fiscal –técnicamente, declaración tributaria especial de 2012 (o DTE)- y la nueva obligación informativa para activos en el exterior (también la llamaremos DBE), volveremos más adelante. En cualquier caso, resulta convencional que un claro ejemplo de esa tendencia legislativa hacia la restricción de derechos del ciudadano es, como se señalaba antes, la Ley 7/2012 de intensificación de la lucha contra el fraude, que con el sedicente objetivo de perseguir con mayor eficacia el fraude, ha dotado a la Hacienda Pública de ciertos instrumentos

3 Sentencia del Tribunal Supremo, Sección 2ª, de 19 de noviembre de 2012, en recurso en interés de ley número 1215/2011, acerca del conocido como debate del 'tiro único' o, por mejor decir, sobre la posibilidad de reiteración sin límite de actos de liquidación tributaria por parte de la Administración Tributaria.

4 JIMENA QUESADA, Luis: “Interés de ley versus desinterés constitucional y europeo: a propósito de la STS de 19 de noviembre de 2012 sobre reiteración de actuaciones tributarias”, en la obra colectiva *La Justicia ¿un valor en decadencia?*, págs. 37-48.

5 URRENGOECHEA, Juan Alberto: “Líneas rojas en la lucha contra el fraude fiscal”, pág.11.

6 TORRE DIAZ, Francisco de la: “La ley del péndulo”, pág. 21. También lo ha manifestado otro actuario, SEOANE LÓPEZ, para quien *“conviene recordar el contexto en el que se diseñó –el formulario 720 que, como se reiterará, es a través del cual se vehicula el deber de informar sobre activos en el extranjero-, el 2012, año de aprobación de la última (esperemos) amnistía fiscal, pero también el acertado (sic) paquete de medidas antifraude de la Ley 7/2012. Se combinaron dos reformas de signo contrario: una normativa antifraude dura combinada con una amnistía fiscal muy beneficiosa para el defraudador”*. SEOANE LÓPEZ, Jesús: “Modelo 720: buenos resultados por el mayor control”, pág. 12.

que pueden rebasar los mínimos derechos y garantías de que es merecedor todo contribuyente por el mero hecho de serlo.

Nos hallamos, siguiendo al profesor SÁNCHEZ PEDROCHE, *“ante un conjunto de medidas fuertemente estatalistas y represivas (...) que responden exclusivamente a planteamientos administrativos de los elementos más aguerridos de la AEAT”*. Y es que, *“en el bosque de medidas represivas que se pretende presentar al Parlamento no apreciamos ni una sola dirigida a corregir esta desviación en la actuación de los poderes públicos que es, por sí mismo, un verdadero incentivo al fraude (...) –en referencia al via crucis que supone atajar judicialmente un conflicto tributario-”*⁷.

En este orden de cosas, una de las medidas más discutida y criticada ha sido, precisamente, la novedosa obligación de informar acerca de bienes y derechos en el extranjero que, más allá de su peculiar implementación y generalización a todo ciudadano con independencia de su nivel socio-económico o su nacionalidad de origen, conlleva unas consecuencias tan desastrosas en caso de incumplimiento, que chocan directamente tanto con varios principios y garantías de orden constitucional como con ciertas libertades comunitarias, pudiendo llegar a afectar a los derechos humanos.

Puede ser cierto, como apunta DE LA TORRE DÍAZ, que *“la DBE –declaración de bienes en el extranjero- está siendo un instrumento extraordinariamente útil en la lucha contra el fraude. El punto clave de la Administración de cualquier sistema fiscal es la información. Esta declaración ha proporcionado muchísima información que anteriormente la Administración Tributaria no tenía. Parte de esta información está produciendo ya ingresos, como alquileres e intereses que anteriormente no se declaraban. Otra parte de la información se utilizará en el futuro para controlar las rentas de los contribuyentes que se materializan en activos financieros o inmobiliarios en el extranjero.”*⁸.

En un sentido similar, SEOANE LÓPEZ hace referencia a la estadística resultante de la implantación del modelo: *“sumando lo declarado por primera vez en los tres años de vigencia del modelo 720, se han incorporado más de 21.600 millones de euros en*

7 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”, pág.102.

8 TORRE DÍAZ, Francisco de la: “La ley del péndulo (y II): los vientos del cambio”. En el párrafo siguiente de este mismo artículo, habla de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero como de *“avance formidable (...)”*. Si esta obligación hubiese estado en vigor cuando

cuentas, 11.000 millones en inmuebles y más de 91.700 millones en fondos, acciones y seguros.⁹

PEDREIRA también se remite a unas declaraciones emitidas el 6 de diciembre de 2012 por el Comisario Europeo de Fiscalidad y lucha contra el fraude fiscal, en las que cifra el dinero oculto al fisco en torno al trillón de euros¹⁰.

Y el propio Director General de la Agencia Tributaria ha asegurado que el modelo de información tributaria está resultando *“un importante instrumento”*, tras comparecer a mediados de 2015 en una rueda de prensa en la que aseguró que los contribuyentes habían declarado ya más de 126.300 millones de euros en bienes y derechos en el extranjero, tras incorporarse 1.889 millones en poco más de tres meses, en paralelo con un proceso de comprobación (masivo, hay que entender) de su incumplimiento, en el que 1.813 contribuyentes se sumaron como declarantes por primera vez de bienes y derechos en el extranjero¹¹.

Es curioso, sin embargo, que otro miembro de la función pública, LÓPEZ LUBIÁN – quien viviera en primera persona la implementación inicial del modelo informativo de activos en el exterior, siendo el protagonista de un video aportado a la Comisión Europea como muestra de sedicente proporcionalidad de la AEAT, en un procedimiento de denuncia de la normativa iniciado por varios contribuyentes del que se hablará más adelante- declare sin ambages, que *“en realidad, la importancia de este nuevo modelo informativo en la prevención y lucha contra el fraude se mide, más que por la explotación de la nueva información obtenida del mismo, por las consecuencias derivadas de su falta de presentación y que penden sobre el contribuyente a no ser que pruebe fehacientemente que la titularidad de los bienes o derechos omitidos o no declarados se corresponde con rentas previamente declaradas, o bien con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente en nuestro país”*.¹²

la Agencia Tributaria recibió la lista Falciani, se hubiese recaudado muchísimo más dinero; incluso aunque se hubiese optado por la claramente errónea decisión de enviar requerimientos y no iniciar directamente inspecciones”.

9 SEOANE LÓPEZ, Jesús: *op.cit.*, pág.12.

10 PEDREIRA MENÉNDEZ, José: “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, pág.34.

11 Fuente: La Nueva España de 21 de agosto de 2015, página 41. Según esta noticia de prensa, de ese incremento total de 1.889 millones de euros de patrimonio foráneo adicional, 1.441 se corresponden con activos declarados de forma extemporánea del primer 720, correspondiente al estado del patrimonio exterior a 31 de diciembre de 2012. Por países, Suiza es el que tiene un mayor importe de patrimonio declarado por contribuyente, seguido de Andorra.

12 LÓPEZ LUBIÁN, Juan Ignacio: “Primer análisis de las medidas contra el fraude fiscal contenidas en la Ley 7/2012, de 29 de octubre”, pág.96.

Parece que el mensaje de la Administración es ambivalente de modo que, cuando interesa, se muestra el haz que suponen las ventajas en materia de información a las que se accede a través de este modelo para, en otras ocasiones, mostrar el envés que resulta el (otro) mantra de la pretendida lucha contra el fraude. En definitiva, recepción de información y lucha contra el defraudador, siempre en pos de la recaudación.

En cualquier caso, como se acaba de exponer, la prevención y la lucha contra el fraude forman parte del deseo constante del legislador tributario y, asimismo, del conjunto de los contribuyentes. Así, desde la llegada de la democracia se han publicado diversas leyes para la represión y prevención del fraude fiscal y, de este modo, se puede considerar tal finalidad como origen mediato -o, al menos, como origen genérico, siendo el específico la previa amnistía fiscal de 2012- del novedoso deber de información sobre bienes y derechos en el extranjero y de las consecuencias de su incumplimiento.

Haciendo un breve recorrido histórico dentro de la democracia española, habría que empezar destacando la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación de la Ley General Tributaria, que inició su andadura parlamentaria bajo la denominación de Proyecto de Ley de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal; ello no obstante, con anterioridad ya la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal tenía un marcado carácter de persecución del fraude, pues trataba aspectos como el delito fiscal, el secreto bancario, estableció una suerte de regularización especial y trató, también, la elusión fiscal mediante sociedades tan de moda en la actualidad.

Volviendo a la citada ley de 1985, esta introdujo el régimen de estimación indirecta de bases, modificó el régimen de infracciones y sanciones profundamente, incluyendo la presunción de intencionalidad en la comisión de infracciones tributarias; también reguló un régimen de publicidad de infractores tributarios y agravó severamente el tratamiento hasta entonces existente de la figura del responsable, mutando el régimen de responsabilidad de los copartícipes en entes del artículo 33 de la LGT – comunidades de bienes, herencias yacentes, sociedades civiles, etc.- que pasó a ser solidario cuando hasta entonces era subsidiario; del mismo modo modificó la responsabilidad solidaria con un régimen que la doctrina de la época consideró que venía *“a reforzar la presunción de legalidad que (...) tienen los actos de la Administración^{13a}”*.

El siguiente hito antifraude se produce 21 años después a través de la Ley 36/2006, esta sí denominada abiertamente como de prevención del fraude fiscal que vino a acompañar a una publicitada ley de reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de otros gravámenes tributarios¹⁴.

Siguiendo a BANACLOCHE PÉREZ, *“con la ley de prevención del fraude se anunciaban tiempos nuevos con avances relativos en las medidas para obtener más información (identificación de medios de pago, identificación catastral) y con evidentes retrocesos en las medidas tributarias (el nuevo tratamiento de la vinculación en el IS frente al más perfeccionado de 1995, la reconversión a la indicación general de la Directiva en el autoconsumo de servicios en el IVA...)”*¹⁵. Pero con dicha ley también se agravaba aún más el régimen de responsabilidad, se suprimía el trámite de audiencia al contribuyente previo a pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal, se establecían consecuencias muy gravosas por la revocación del NIF, etc. Así, el propio autor señala que *“no era necesaria la molestia legislativa. Sin esos preceptos la Administración ha venido imponiendo sanciones sin garantías de derechos constitucionales. Ahora a ver qué contribuyente, qué maestro, qué Tribunal anula sanciones tan clamorosamente ilegales (...) ¿Fraude? ¿Responsabilidad? ¿Sanciones? <<Pasen. Pasen, señores y vean. Vean la mona que hace media. ¡Ejem!, que hace media hora que no entra nadie...>>”*¹⁶.

Sin entrar en valoraciones acerca del contenido y cumplimiento de objetivos de dichas normas, lo cierto es que las políticas de lucha contra el fraude, tanto a nivel nacional como internacional, están sufriendo en la actualidad una transformación mediante la adopción de nuevas medidas de diverso tipo. Algunas de ellas –de las que se hablará brevemente en un apartado posterior- de carácter convencional, a través de normas supranacionales que aspiran a la unificación normativa en materias sensibles al fraude –como el proyecto BEPS contra la erosión de bases imponibles y la transferencia de beneficios auspiciado por la OCDE y el G20- o a un flujo automático de información entre agencias tributarias de países, ya sea a través de acuerdos bilaterales, ya sea en el seno de convenciones multilaterales.

13 BRUNA DE QUIXANO, José-Luis de: *“Comentarios a la Ley 10/85, de 26 de abril, sobre modificación de la Ley General Tributaria”*, pág. 360.

14 Respectivamente, Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal y Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

15 BANACLOCHE PÉREZ, Julio: *“La ley tributaria antifraude general”*, pág. 1.

16 *Ibidem*, págs. 9 y 10.

El objeto de este trabajo es menos ambicioso, centrándose en uno de los elementos más particulares y enigmáticos introducidos por la reciente 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”, como es el tratamiento de las consecuencias que se derivan del incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos situados fuera de las fronteras españolas, prestando especial atención a las novedosas ganancias patrimoniales no justificadas por la tenencia o titularidad de bienes y derechos en el extranjero.

Como bien apunta ESPEJO POYATO refiriéndose a la última de las leyes antifraude cuyo grandilocuente título se acaba de entrecomillar, *“la simple lectura de su título muestra hasta qué punto se encuentra en una línea de actuación que no es, precisamente, nueva, aunque ahora sí, definitivamente, tras casi 30 años de apasionada lucha contra el fraude, la reforma va a <<colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude>>, según señala la Exposición de Motivos de la Ley en un estilo que tampoco es nuevo”*¹⁷. Proverbiales palabras de otra técnica que forma parte del cuerpo de Inspección de los Tributos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria –en lo sucesivo, también, AEAT-.

Sin ir más lejos, cuando LÓPEZ LUBIÁN –el que fuera funcionario responsable de la puesta en marcha del primer formulario 720 a presentar- comenta la ley 7/2012 en un artículo científico, al apartado relativo a esta declaración informativo lo titula con un muy explícito y clarividente *“Medidas directamente tendentes a la disuasión de prácticas fraudulentas”*, siendo el primer apartado el titulado como *“Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”*¹⁸, síntoma evidente de que en la mente de la Administración lo que se pretende es combatir el fraude.

En definitiva, este apartado ha querido servir para demostrar la conexión, que nos parece evidente, entre la normativa cuyo estudio dogmático se realizará y una lucha contra el fraude en pos de la cual la Administración parece haber llegado más lejos de lo que resulta admisible en un Estado de Derecho. Este sería el origen mediato –o genérico- del novedoso deber informativo sobre bienes y derechos en el extranjero

17 ESPEJO POYATO, Isabel: “La recurrente Ley de represión del fraude fiscal”, página 45. Para la Asociación Española de Asesores Fiscales (en adelante, AEDAF), el leitmotiv de esta obligación de información alude *“a los paraísos fiscales, al uso inapropiado del secreto bancario (...)”*, según un documento creado por el Grupo de Trabajo del modelo 720, pág.3.

18 LÓPEZ LUBIÁN, Juan Ignacio: *op.cit.*, pág.89.

que desde la entrada en vigor de la citada ley tienen los contribuyentes residentes en España.

1.2. *El origen inmediato del deber informativo específico para bienes y derechos situados en el extranjero: la amnistía fiscal de 2012*

La norma que se acaba de mencionar y que será de continua referencia, sufrió una tramitación parlamentaria acelerada, en buena medida porque en paralelo se encontraban en vigor ciertas medidas normativas creadas a los efectos de que las personas que tenían bienes o derechos ocultos a la Administración, pudieran regularizar su situación tributaria de forma voluntaria, sin sanciones de ningún tipo –ni penales ni administrativas- y satisfaciendo una cuota tributaria de escaso importe.

En efecto, nos estamos refiriendo a la regularización tributaria especial nacida del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo y que, complementada con otra normativa de diverso calado –una Orden Ministerial y dos Informes de la Dirección General de Tributos¹⁹- compelió al contribuyente a regularizar sus activos en el extranjero y su dinero no declarado a cambio de una tributación irrisoria, con el objetivo abiertamente proclamado por el legislador de cuadrar los presupuestos del año que estaba en curso con la recaudación que se preveía obtener. Eran malos tiempos para las arcas públicas y había que cubrir de la manera que fuese un agujero presupuestario que se cifró en 2.500 millones de euros.

Con esta situación latente desde la publicación de dicho Real Decreto-Ley hasta el 30 de noviembre de 2012, plazo máximo de presentación de la declaración tributaria especial derivada de ese proceso de regularización especial, el legislador ponderó la utilización de un nuevo acicate para que esa regularización voluntaria fuera un éxito y, de ahí, se dio inicio al trámite legislativo de una nueva ley antifraude que sirviera para poner más difíciles las cosas a los defraudadores recalcitrantes que, apriorísticamente, no vieran con buenos ojos acogerse a la regularización tributaria por la vía de la DTE.

Así lo expresa SIMÓN ACOSTA: *“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. (...) 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*²⁰.

Dicho desiderátum fue, incluso, explicitado por el Ministro de Hacienda mediante la expresión popular de aplicar la técnica del *palo y la zanahoria* al defraudador²¹. Como señala MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI en la novedosa obligación de información, “claramente se advierte *la intención del legislador de estimular al contribuyente a la presentación de la declaración tributaria especial antes del 30 de noviembre de 2012*”²².

En este sentido, GÓMEZ TABOADA indicó en una de sus tribunas lo que ahora sigue: *“¿Se acuerdan aquello de ‘el palo y la zanahoria’? Fue ese dicho popular el utilizado pedagógicamente por el ministro Montoro cuando en 2012 comenzó su malhadada ‘amnistía fiscal’: ésa era la pretendida ‘zanahoria’ para alentar –con un peaje ‘low cost’- a los titulares de patrimonios ocultos a aflorarlos; el ‘palo’ era la retahíla de medidas que esperaban a la vuelta de la esquina a los que se negaran a entrar por el aro. Y, entre estas últimas, destaca por méritos propios la ‘declaración de bienes en el extranjero*”²³.

También SÁNCHEZ PEDROCHE, comentando el proyecto de ley antifraude, indica que *“puede invocarse para defender la decisión adoptada por el Gobierno y convalidada posteriormente por el Parlamento, al aprobar la Declaración Tributaria Especial, que se ofrece como una especie de última oportunidad concedida a los incumplidores tributarios para que regularicen su situación, justo antes de que se apruebe un conjunto amplio de nuevas medidas legislativas que evidentemente van a aumentar el rigor de los controles tributarios (mucho nos tememos que*

19 De 27 de junio y de 11 de octubre de 2012, respectivamente.

20 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: “Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero”, pág.46.

21 Fuente: ABC de 20/6/12. El ministro Montoro habla de “palo y zanahoria a la defraudación” –*vide* <http://www.abc.es/videos-espana/20120620/montoro-palo-zanahoria-para-1697862230001.html>. Expresión esta nada acertada viniendo del máximo mandatario del orbe tributario, muestra evidente de la decidida voluntad gubernamental por cuadrar el presupuesto y amedrentar a los defraudadores.

22 MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel: “Análisis de las reformas introducidas por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude fiscal”, pág.9.

23 GÓMEZ TABOADA, Javier: “¿Bye, 720, bye?”. Asimismo, recordando la reprobable afirmación del ministro, en su día indiqué –perdóneseme, en lo sucesivo, que puedan aparecer citas propias que he intentado limitar en lo posible- que de *“la zanahoria que nos iba enseñando la DGT en forma de informes y declaraciones de sus máximos responsables, el palo mostrado por el ministro Montoro y por la tramitación legislativa coetánea de una ominosa ley antifraude –actual Ley 7/2012 que ha devuelto al contribuyente a una situación medieval desde el pasado 1 de enero- y un sinfín de modificaciones legales para fortificar a los antaño evasores y ahora amnistiados, que han colmado en un clima de inseguridad jurídica en*

*exageradamente incluso)*²⁴. Más adelante, continúa señalando que *“es una norma extraordinariamente severa para los contribuyentes con patrimonios en el exterior, y puede considerarse una de las razones que podrían impulsar a tales obligados tributarios a regularizar sus patrimonios en otros países que han venido manteniendo tradicionalmente ocultos a la Hacienda Pública española”*²⁵.

Ídem, ALONSO GONZÁLEZ, quien advierte que *“recordemos que la obligación de información que motiva el Modelo 720 tenía como finalidad cerrar el círculo en el sentido de que, en pura lógica, para cumplir con la misma tenía que haberse regularizado previamente la situación del contribuyente acogiéndose a la amnistía fiscal”*²⁶.

A modo de resumen, ROZAS VALDÉS confirma que *“el mensaje que enviaba la Administración tributaria a los contribuyentes, con toda claridad, en el año 2012, era bien directo: antes de que nosotros lleguemos a conocer que usted tiene patrimonio en el extranjero –o rentas obtenidas en el extranjero- cuya existencia haya venido ocultando a la Administración tributaria española durante los últimos años, póngase al día y regularice voluntariamente su situación tributaria, por el módico importe del 10% del valor de dicho patrimonio”*²⁷.

A ORENA DOMÍNGUEZ, por su parte, le *“llama la atención el hecho de que en un breve período de tiempo –menos de un año-, se hayan dictado por un lado la Ley 7/2012 y por otro lado el RDL 12/2012, y que ambas, si bien de un modo radicalmente opuesto, estén dirigidas a ‘identificar-regularizar’ bienes y derechos, si bien la Ley 7/2012 se refiere específicamente a bienes y derechos sitos en el extranjero. Y nos sorprende el hecho de que mientras que el RDL lo hace mediante una ‘amnistía fiscal’, la Ley 7/2012 lo hace introduciendo una serie de medidas muy severas de lucha*

el que se ha advertido que, cuando el poder tiene una intención clara y cierta, hará todo lo que esté en su mano hasta que se convierta en realidad, al precio que sea. ALARCÓN GARCÍA, Esaú: “Coplas a la muerte de la amnistía”, pág.24.

24 SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés: “Posibilidades y límites de la amnistía fiscal”, pág.31.

25 *Ibidem*, pág.35.

26 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: “La reacción de Hacienda ante quien declara tarde pero voluntariamente”, documento disponible en internet. *Vide* el apartado de bibliografía. También puede mencionarse a Ignacio del VAL, para quien *“esta nueva obligación tributaria de carácter formal es una medida complementaria a la regularización voluntaria o amnistía fiscal cuyo plazo finalizó el pasado día 30 de noviembre”*. VAL, Ignacio del: “Obligación de declarar bienes y derechos situados en el extranjero”, pág.25.

27 ROZAS VALDÉS, José Andrés: “El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero”, pág.68. Lo cierto es que el estipendio satisfecho finalmente por aquellos que se acogieron a la DTE, según estadísticas oficiales y a consecuencia de las interpretaciones de la norma efectuadas por la DGT, no llegó al 3 por ciento. En sentido similar, URRENGOECHEA califica de *“ley de punto y final, esto es, de última oportunidad para regularizar las cuentas con la Agencia Tributaria”* a la Ley antifraude de 2012. *“Quien se acogiera, lo haría a un coste atractivo; quien no, atuviera a las consecuencias, porque caerían sobre él las 10 plagas de Egipto, reducidas finalmente a tres (ganancia injustificada, sanción del 150% e imprescriptibilidad)”*, *op.cit.*, pág.11.

contra el fraude, tanto en la Ley General Tributaria como en el IRPF o IS”²⁸, considerándolo como una una contradicción en términos de política fiscal.

Por su parte, FERRÉ OLIVÉ recuerda que *“la angustia de los que han padecido estos descalabros normativos ha sido enorme. No solo de aquellos que querían regularizar sus rentas no declaradas, sino de sus abogados y asesores fiscales que se encontraron inmersos en un escenario de normas oscuras, informes oficiales contradictorios y pésima técnica normativa. Con todo ello ha quedado sin duda afectada la confianza en la ley, esto es, la seguridad jurídica”²⁹.*

Y para acabar con la doctrina que coincide en la relación directa e inmediata entre la obligación de informar sobre activos en el exterior y la previa declaración tributaria especial del año 2012, debemos mencionar a SANZ GADEA, para quien *“la convocatoria a la declaración tributaria especial, además de por la ventaja inherente a la exigua tributación liberatoria, se ha visto estimulada por el agravamiento de los efectos de la ocultación de bienes y derechos en el extranjero. La técnica seguida ha consistido en el establecimiento de una obligación de información sobre aquellos bienes y derechos y la configuración de una presunción de renta basada en el incumplimiento de esa obligación, la eliminación de la prescripción respecto de la renta presunta, y una infracción específica (...). Cuanto mayor fuera el rigor que en el futuro se aplicara al tratamiento fiscal de la ocultación de rentas materializadas en activos ocultos situados en el extranjero mayor sería el estímulo para que los contribuyentes acudieran a aquel cauce extraordinario de regularización, pues se supone que esos activos son los especialmente implicados en la defraudación más extendida”³⁰.*

En definitiva y ya a modo de resumen de la situación que rodeaba la regularización tributaria especial de 2012 y el correlato que supuso la novedosa obligación de informar acerca de los activos que los residentes tuvieran en el exterior, España en aquel entonces se encontraba en una situación de colapso financiero, con una prima de riesgo y un déficit en auge, habiendo estallado una burbuja inmobiliaria de dimensiones desconocidas hasta entonces y con un desempleo desbocado que dio lugar a una discutida reforma laboral. El Partido Popular, que ganó las elecciones meses antes de la amnistía, dictó casi cada sábado y de forma recurrente durante meses, diversos decretos-ley para impulsar el crecimiento económico, reducir el déficit

28 ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: “Medidas de lucha contra el fraude fiscal”, pág.103.

29 FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos: “Una nueva trilogía en derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, pág.71.

30 SANZ GADEA, Eduardo: “El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (I)”, págs. 176 y 182.

y aumentar la recaudación y, junto a esa medida de la regularización tributaria especial, se dictó también una norma por la cual las empresas podían actualizar los activos que tuvieran en sus balances a cambio de una recaudación mínima del 5 por ciento, además de diversas leyes que pretendían que las grandes empresas adelantaran sus gravámenes tributarios a toda costa.

Para muestra, vale la pena transcribir la situación que plantea ALMAGRO MARTÍN en un artículo publicado poco después de la publicación en el BOE de la ley 7/2012: *“Vivimos tiempos convulsos en este cada vez más complejo mundo del Derecho tributario. Cada sábado atendemos al Boletín Oficial del Estado para recabar información sobre la penúltima reforma de la norma o el nacimiento de esta o aquella nueva medida para allegar ingresos a las arcas del Estado. Asistimos, atónitos a veces, resignados otras, por la forma en que se plasman esas normas (todo vale bajo la excusa de la urgente y extrema necesidad, que justifica el ya promiscuo recurso al uso –y abuso- del Real Decreto-Ley), y también por su fondo, al nacimiento de nuevas figuras tributarias que palien la difícil situación de tesorería en que se encuentra nuestra Administración. Se recuperan también tributos que creíamos enterrados, mientras algunas Comunidades Autónomas los siguen vetando, aunque ninguna de ellas renuncie a incrementar tipos de gravamen en la imposición de sus ciudadanos, y no sólo en la que recae sobre la renta; hay que compensar la caída de recursos (...). Algunos entienden que este frenético trasiego de normas es el caldo perfecto para cultivar la investigación, la oportunidad perfecta para afinar la crítica científica. Otros opinan que es necesario sosegar ya el ánimo reformista del legislador para darnos tiempo a digerir tanto empeño por conocer nuevas formas de vida recaudatoria. La intención del legislador sin embargo sigue la senda que nunca nos ha resultado extraña. No se trata sólo de acometer la reforma argumentando la necesidad de aumentar el ingreso público, como sería un incremento más o menos justificado de tipos de gravamen, con la única intención de acercarse al objetivo de déficit público. El esfuerzo se dirige también hacia el perfeccionamiento (sic) de la norma para que la misma sirva a su objetivo de forma eficaz, tratando de atajar las conductas del sujeto que se amparan en ocasiones en la propia construcción jurídica para evadir el pago del tributo. Es patente la intención del legislador de erradicar el fraude, y a ello se encaminan muchas de las normas que se aprueban³¹”.*

31 ALMAGRO MARTÍN, Carmen: “Mecanismos presuntivos como herramienta para la afloración de rentas: a vueltas con las ganancias no justificadas”, pág. 58.

Por puntualizar lo que comenta esta autora, a nuestro modo de ver lo que se perfecciona no es precisamente la ley, que más al contrario se deconstruye con normativa mediocre que se desarrolla con normas de ínfimo rango, sino el *animus* recaudatorio de la misma.

En efecto, en el orden social, la amnistía fiscal fue contestada por el principal partido de la oposición –el PSOE-, además de con una amenaza de inspección futura a los que resultaran beneficiados y de publicar las listas de las personas que presentaran el formulario 750, con un recurso ante la Audiencia Nacional de la orden ministerial que regulaba el formulario 750, mediante el cual se aplicaba la declaración tributaria especial –DTE- a que dio lugar aquella amnistía.

También fue objeto de disputa desde el momento de su nacimiento, como se verá, la obligación informativa de activos en el extranjero que venimos comentando, mediante varias denuncias de su régimen ante la Comisión Europea y a través de un procedimiento judicial que también dirimió la propia Audiencia Nacional, en dos sentencias de 24 de febrero de 2014, en las que se determinó que la Orden Ministerial reguladora del formulario 720 no vulneraba *per se* la libertad comunitaria a la circulación de capitales³².

En este orden de ideas, resulta de especial interés el resultado del estudio realizado por GIACHI acerca de la cuestión de por qué debería afectar la confianza del ciudadano en el Gobierno al cumplimiento fiscal. Según su criterio, *“es razonable esperar, por ejemplo, que el número de evasores conocidos tenga un impacto negativo en el cumplimiento fiscal, ya que afectaría a la confianza social del contribuyente y a la legitimidad que otorga a las normas de honestidad”*. Siguiendo con situaciones de la memoria social reciente española, continúa diciendo que *“se ha señalado que la confianza de un ciudadano en el gobierno no dependería solo de la confianza social, sino también de la justicia de los procedimientos gubernamentales. En el caso del cumplimiento tributario, esto se concretaría en la equidad percibida por el contribuyente, es decir, el sentimiento de justicia fiscal”*³³.

De ahí, el autor destaca dos factores relevantes para comprender el fraude fiscal, como son *“(i) la percepción de <<justicia fiscal>>, es decir, la equidad ante las*

³² Las sentencias no entraron a resolver tan trascendental problema, limitándose a señalar que la Orden en cuestión –HAP/72/2013, de 30 de enero- se limitaba a seguir el mandato de un instrumento legal superior –la Ley 7/2012- y, por consiguiente, que en sí misma, no suponía una restricción injustificada al movimiento de capitales a nivel comunitario –*vide*, por todas, la SAN de 24 de febrero de 2014, recurso nº 128/2013-

oportunidades legales de evadir impuestos (equidad horizontal) y en el nivel de recaudación exigido a distintas clases sociales (equidad vertical) y (ii) la percepción de un <<intercambio favorable>> con el gobierno, es decir, la correspondencia percibida por el contribuyente entre tributos pagados y servicios públicos recibidos (equidad de intercambio)”³⁴.

De todo lo que se acaba de exponer en este apartado queda claro que, a pesar de la voluntad gubernamental de vincular el origen de la novedosa obligación informativa sobre bienes y derechos en el extranjero a la lucha contra los defraudadores, lo bien cierto es que existió una causa mucho más inmediata: amedrentar a los contribuyentes, coadyuvándoles a acogerse a la regularización tributaria especial planteada en 2012 –la DTE-, para así conseguir la recaudación pretendida para el Tesoro Público en una situación dramática para las cuentas públicas.

Teniendo en cuenta, pues, estos antecedentes, se configura la Ley 7/2012 que, entre otras medidas y como ya se ha dicho, incorpora una nueva y muy pesada carga para todos los obligados tributarios, el deber de información acerca de los bienes y derechos situados en el extranjero, que será el objeto de este trabajo.

1.3. Régimen normativo del deber informativo específico para bienes y derechos situados en el extranjero

Como se ha expuesto *ut supra*, la Ley 7/2012 ha sido la encargada de crear este novedoso deber informativo específico para activos en el exterior, a través de la inclusión de una nueva disposición adicional 18ª en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –en adelante también las denominaremos, respectivamente, DA 18ª o DA y LGT-, en la que se establece lo siguiente:

“Se introduce una nueva disposición adicional decimoctava con la siguiente redacción:

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

- 1. Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta Ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:*

³³ GIACHI, Sandro: “Dimensiones sociales del fraude fiscal: confianza y moral fiscal en la España contemporánea”, págs. 76 y 77.

³⁴ *Ibidem*, pág. 78.

- a) *Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.*
- b) *Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.*
- c) *Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre los mismos de su titularidad y situados en el extranjero.*

Las obligaciones previstas en los tres párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.³⁵”

Dicho mandato legal es desarrollado mediante Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre,³⁶ por el cual se modifica el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (o RGGIT), incorporando tres nuevos artículos -42 bis y ter y 54 bis³⁷- relativos, respectivamente, a la obligación de informar acerca de cada una de los bienes indicados en las tres letras transpuestas del mandato legal: cuentas por un lado, valores mobiliarios, títulos y otros activos financieros por otro y, por último, bienes inmuebles y derechos reales sobre los mismos.

“Dos. Se introduce un nuevo artículo 42 bis, con la siguiente redacción:

«Artículo 42 bis. Obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero.

1. Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, vendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a la totalidad de las cuentas de su titularidad, o en las que figuren como representantes, autorizados o beneficiarios, o sobre las que tengan poderes de disposición, o de las que sean titulares reales conforme a lo señalado en el párrafo siguiente, que se encuentren situadas en el

³⁵ Concretamente, la introducción de la obligación de información sobre los bienes y derechos situados en el extranjero que se transcribe, se efectúa en el apartado número diecisiete del artículo 1, que es aquél por el que se modifican varios preceptos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

³⁶ Con un título muy extenso: “Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre”.

³⁷ Todos ellos, incluidos en el artículo segundo de dicho Real Decreto 1558/2012.

extranjero, abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, a 31 de diciembre de cada año.

Dicha obligación también se extiende a quienes hayan sido titulares, representantes, autorizados, o beneficiarios de las citadas cuentas, o hayan tenido poderes de disposición sobre las mismas, o hayan sido titulares reales en cualquier momento del año al que se refiera la declaración.

A estos efectos, se entenderá por titular real quien tenga dicha consideración de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, respecto de cuentas a nombre de las personas o instrumentos a que se refiere el citado apartado 2, cuando éstos tengan su residencia o se encuentren constituidos en el extranjero.

2. La información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá:

- a) La razón social o denominación completa de la entidad bancaria o de crédito así como su domicilio.*
- b) La identificación completa de las cuentas.*
- c) La fecha de apertura o cancelación, o, en su caso, las fechas de concesión y revocación de la autorización.*
- d) Los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año.*

La información a suministrar se referirá a cuentas corrientes, de ahorro, imposiciones a plazo, cuentas de crédito y cualesquiera otras cuentas o depósitos dinerarios con independencia de la modalidad o denominación que adopten, aunque no exista retribución.

3. La información sobre saldos a 31 de diciembre y saldo medio correspondiente al último trimestre deberá ser suministrada por quien tuviese la condición de titular, representante, autorizado o beneficiario o tenga poderes de disposición sobre las citadas cuentas o la consideración de titular real a esa fecha.

El resto de titulares, representantes, autorizados, beneficiarios, personas con poderes de disposición o titulares reales deberán indicar el saldo de la cuenta en la fecha en la que dejaron de tener tal condición.

4. La obligación de información prevista en este artículo no resultará de aplicación respecto de las siguientes cuentas:

- a) Aquéllas de las que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado, por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.*
- b) Aquéllas de las que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registradas en su contabilidad de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.*
- c) Aquéllas de las que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, registradas en dicha documentación contable de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.*
- d) Aquéllas de las que sean titulares personas físicas, jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, abiertas en establecimientos en el extranjero de entidades de crédito domiciliadas en España, que deban ser objeto*

de declaración por dichas entidades conforme a lo previsto en el artículo 37 de este Reglamento, siempre que hubieran podido ser declaradas conforme a la normativa del país donde esté situada la cuenta.

e) No existirá obligación de informar sobre ninguna cuenta cuando los saldos a 31 de diciembre a los que se refiere el apartado 2.d) no superen, conjuntamente, los 50.000 euros, y la misma circunstancia concorra en relación con los saldos medios a que se refiere el mismo apartado. En caso de superarse cualquiera de dichos límites conjuntos deberá informarse sobre todas las cuentas.

5. Esta obligación deberá cumplirse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.

La presentación de la declaración en los años sucesivos sólo será obligatoria cuando cualquiera de los saldos conjuntos a que se refiere el apartado 4.e) hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto de los que determinaron la presentación de la última declaración.

En todo caso será obligatoria la presentación de la declaración en los supuestos previstos en el último párrafo del apartado 3 respecto de las cuentas a las que el mismo se refiere.

Mediante orden ministerial se aprobará el correspondiente modelo de declaración.

6. A efectos de lo dispuesto en la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren los apartados 2.a) y 2.b) anteriores, para cada entidad y cuenta.

A estos mismos efectos, tendrá la consideración de dato cada una de las fechas y saldos a los que se refieren los párrafos c) y d) del apartado 2 así como el saldo a que se refiere el último párrafo del apartado 3, para cada cuenta.»

Tres. Se introduce un nuevo artículo 42 ter, con la siguiente redacción:

«Artículo 42 ter. Obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero.

1. Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán suministrar a la Administración tributaria, mediante la presentación de una declaración anual, información respecto de los siguientes bienes y derechos situados en el extranjero de los que resulten titulares o respecto de los que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, a 31 de diciembre de cada año:

i) Los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica.

ii) Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.

iii) Los valores aportados para su gestión o Administración a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y «trusts» o masas patrimoniales que, no obstante carecer de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico.

La declaración informativa contendrá 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.

La obligación de información regulada en este apartado también se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real de los valores y derechos a los que se refieren los párrafos b), c) y d) anteriores en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiese perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo.

2. Los obligados tributarios a que se refiere el apartado anterior deberán suministrar a la Administración tributaria información, mediante la presentación de una declaración anual, de las acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero de las que sean titulares o respecto de las que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

La información comprenderá la razón social o denominación completa de la institución de inversión colectiva y su domicilio, así como el número y clase de acciones y participaciones y, en su caso, compartimiento al que pertenezcan, así como su valor liquidativo a 31 de diciembre.

La obligación de información regulada en este apartado 2 se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real de las acciones y participaciones en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiese perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo.

3. Los obligados tributarios a que se refiere el apartado primero de este artículo deberán suministrar a la Administración tributaria información mediante una declaración anual sobre:

a) Los seguros de vida o invalidez de los que resulten tomadores a 31 de diciembre de cada año cuando la entidad aseguradora se encuentre situada en el extranjero, con indicación de su valor de rescate a dicha fecha.

b) Las rentas temporales o vitalicias de las que sean beneficiarios a 31 de diciembre, como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, de derechos de contenido económico o de bienes muebles o inmuebles, a entidades situadas en el extranjero, con indicación de su valor de capitalización a dicha fecha.

En los casos señalados en los párrafos a) y b) anteriores, se deberá identificar a la entidad aseguradora indicando la razón social o denominación completa y su domicilio.

4. La obligación de información prevista en este artículo no resultará exigible en los siguientes supuestos:

a) Cuando el obligado tributario sea una de las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado, por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) Cuando el obligado tributario sea una persona jurídica o entidad residente en territorio español o cuando sea un establecimiento permanente en España de no residentes, que tengan registrados en su contabilidad de forma individualizada los valores, derechos, seguros y rentas a que se refiere este artículo.

c) Cuando los valores a los que se refieren cada uno de los apartados 1.b), 1.c) y 1.d), el valor liquidativo a que se refiere el apartado 2, el valor de rescate a que se refiere el apartado 3.a) y el valor de capitalización señalado en el apartado 3.b), no superen, conjuntamente, el importe de 50.000 euros. En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los títulos, activos, valores, derechos, seguros o rentas.

5. Esta obligación deberá cumplirse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.

La presentación de la declaración en los años sucesivos sólo será obligatoria cuando el valor conjunto para todos los valores previsto en el apartado 4.c) hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto del que determinó la presentación de la última declaración.

En todo caso será obligatoria la presentación de la declaración en los supuestos previstos en el último párrafo del apartado 1 y en el último párrafo del apartado 2, respecto de los valores, derechos, acciones y participaciones respecto de los que se hubiese extinguido la titularidad a 31 de diciembre.

Mediante orden ministerial se aprobará el correspondiente modelo de declaración.

6. Las valoraciones a que se refieren los distintos apartados de este artículo deberán suministrarse calculadas conforme a las reglas establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

7. A efectos de lo dispuesto en la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituyen conjunto de datos los relativos a la identificación y domicilio de cada una de las entidades jurídicas, terceros cesionarios, instrumentos o relaciones jurídicas, instituciones de inversión colectiva y entidades aseguradoras a que se refieren los apartados 1.a), 2 y 3.

A estos mismos efectos, tendrá la consideración de dato cada una de las informaciones exigidas en los apartados anteriores para cada tipo de elemento patrimonial individualizado conforme a continuación se indica:

a) En el apartado 1.b), por cada clase de acción y participación.

b) En el apartado 1.c), por cada clase de valor.

c) En el apartado 1.d), por cada clase de valor.

d) En el apartado 2, por cada clase de acción y participación.

e) En el apartado 3.a), por cada seguro de vida.

f) En el apartado 3.b), por cada renta temporal o vitalicia.

También tendrá la consideración de dato cada uno de los saldos a que se refieren el último párrafo del apartado 1, por cada clase de valor, y el último párrafo del apartado 2, por cada clase de acción y participación.»

Cuatro. Se introduce un nuevo artículo 54 bis, con la siguiente redacción:

«Artículo 54 bis. Obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

- 1. Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, vendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a los bienes inmuebles o a derechos sobre bienes inmuebles, situados en el extranjero, de los que sean titulares o respecto de los que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, a 31 de diciembre de cada año.*
- 2. La declaración informativa contendrá los siguientes datos:*
 - a) Identificación del inmueble con especificación, sucinta, de su tipología, según se determine en la correspondiente orden ministerial.*
 - b) Situación del inmueble: país o territorio en que se encuentre situado, localidad, calle y número.*
 - c) Fecha de adquisición.*
 - d) Valor de adquisición.*
- 3. En caso de titularidad de contratos de multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, además de la información señalada los párrafos a) y b) del apartado anterior, deberá indicarse la fecha de adquisición de dichos derechos y su valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.*
- 4. En caso de titularidad de derechos reales de uso o disfrute y nuda propiedad sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, además de la información señalada en los párrafos a) y b) del apartado 2, deberá indicarse la fecha de adquisición de dicha titularidad y su valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.*
- 5. La obligación de información regulada en este artículo también se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real del inmueble o derecho conforme a lo indicado en el apartado 1, en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiera perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, además de los datos a que se refiere el apartado 2, la declaración informativa deberá incorporar el valor de transmisión del inmueble o derecho y la fecha de ésta.*
- 6. La obligación de información prevista en este artículo no resultará de aplicación respecto de los siguientes inmuebles o derechos sobre bienes inmuebles, situados en el extranjero:*
 - a) Aquéllos de los que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.*

b) Aquéllos de los que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registrados en su contabilidad de forma individualizada y suficientemente identificados.

c) Aquéllos de los que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, registrados en dicha documentación contable de forma individualizada y suficientemente identificados.

d) No existirá obligación de informar sobre ningún inmueble o derecho sobre bien inmueble cuando los valores a que se refieren los apartados 2.d), 3 y 4 no superasen, conjuntamente, los 50.000 euros. En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles.

7. Esta obligación deberá cumplirse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.

La presentación de la declaración en los años sucesivos sólo será obligatoria cuando el valor conjunto establecido en el apartado 6.d) hubiese experimentado un incremento superior al 20.000 euros respecto del que determinó la presentación de la última declaración.

En todo caso será obligatoria la presentación de la declaración en los supuestos previstos en el apartado 5, respecto de los inmuebles o derechos respecto de los que se hubiese extinguido la titularidad a 31 de diciembre.

Mediante orden ministerial se aprobará el correspondiente modelo de declaración.

8. A efectos de lo dispuesto en la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 2, en relación con cada uno de los inmuebles a los que se refiere dicho apartado y en relación con cada uno de los inmuebles sobre los que se constituyan los derechos a que se refieren los apartados 3 y 4.

A estos mismos efectos, tendrán la consideración de dato los siguientes:

a) Cada fecha y valor a que se refieren los párrafos c) y d) del apartado 2 en relación con cada uno de los inmuebles.

b) Cada fecha y valor a que se refiere el apartado 3, en relación con cada uno de los derechos.

c) Cada fecha y valor a que se refiere el apartado 4, en relación con cada uno de los derechos.

d) Cada fecha y valor de transmisión a que se refiere el apartado 5, en relación con cada uno de los inmuebles.»”

Determinados aspectos trascendentales a la hora de cumplimentar la declaración informativa se han desarrollado no a través de la vía reglamentaria gubernamental, que sería la jurídicamente pertinente, sino en la propia Orden Ministerial –Orden HAP/72/2013, de 30 de enero- por la que se aprueba el modelo 720, relativo a la información de bienes y derechos en el extranjero.

Este hecho es un claro reflejo de esa situación tan crispada que se produjo en el país en el año 2012 y que dio paso, primero, a una regularización tributaria especial diseñada también bajo un paraguas jurídico con poco calado normativo y, en segundo término, a esta novedosa obligación de información de tan onerosas consecuencias para el incumplidor y creada, más para amedrentar y coadyuvar a quien ocultaba dinero con el objetivo de que lo regularizara, que para ser aplicada *stricto sensu*.

Expuesto el régimen normativo de la declaración tributaria de activos en el exterior vigente desde el 31 de octubre de 2012 -día siguiente de la publicación en el BOE de la ley antifraude de continua referencia-, pasamos ahora a detallar lo que resulta más trascendente, regulado en la propia Ley 7/2012: las diversas consecuencias negativas que se derivan del incumplimiento de esta novedosa obligación formal por parte de un contribuyente.

En este sentido, se puede afirmar que la omisión de tal deber informativo despliega sus efectos bajo tres patas o soportes negativos, a cuál más gravoso:

El primero, un régimen sancionador propio, específico y con multas de elevada cuantía por incumplimientos de tipo formal. En efecto, el incumplimiento o cumplimiento incorrecto del citado deber de información lleva aparejada la aplicación de un régimen sancionador creado al efecto en el apartado 2º de la DA 18ª, contemplándose dos tipos de infracciones que quedan en el extrarradio de la clasificación sancionadora tributaria prevista, con carácter genérico, en los artículos 191 y siguientes de la vigente Ley General Tributaria (LGT, en lo sucesivo).

De este modo, se sancionan:

1. *“No presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos”* la declaración informativa de continua referencia.
2. Presentar la declaración informativa *“por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios”*.

Las anteriores conductas son consideradas en todo caso como infracciones muy graves y se sancionan con multas pecuniarias cuyo importe se modula en función de su gravedad.

Así:

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

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

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

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

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

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

Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta Ley³⁸.

³⁸ Todo ello, regulado en el punto 2º del apartado Diecisiete del artículo 1 de la Ley 7/2012 que, como se ha dicho, es el que encargado de establecer los cambios en la LGT.

Una segunda consecuencia específica del incumplimiento del deber informativo sobre activos en el exterior tiene un carácter aparentemente sustantivo, afectando a la imposición sobre la renta del sujeto incumplidor.

De hecho, el propio legislador anuncia la posible existencia de otras consecuencias del incumplimiento de dicha obligación, diferentes a las infracciones que se acaban de comentar, al señalarse en el punto 3 del propio artículo 1 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.”* La inclusión de este párrafo tiene una importancia basilar, como se verá, de cara la interacción de este nuevo régimen informativo en el ámbito de determinados tributos, como el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Seguidamente a esa advertencia y en el mismo instrumento legal, tanto la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF, en adelante) como el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS, en lo que resta), ven alterada la redacción de los preceptos que respectivamente venían regulando, tradicionalmente, las ganancias patrimoniales no justificadas.

En efecto, se recordará que en la LIRPF el artículo 39 en redacción anterior a la Ley 7/2012 señalaba que:

“Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.”

Pues bien, ahora el artículo 3 apartado 2º de la Ley 7/2012 añade un punto 2 a ese redactado, señalando lo que sigue:

“2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia,

declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto.”³⁹

Por lo que se refiere al ámbito del Impuesto sobre Sociedades, hasta la entrada en vigor de la Ley 7/2012, era su artículo 134 el que señalaba que:

“1. Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.

La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición.

2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del sujeto pasivo cuando éste ostente la posesión sobre ellos.

3. Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo.

La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de ésta o, si no fuera posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la Ley General Tributaria.

4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes.

5. El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros.”

Siendo así que el artículo 4 de la Ley 7/2012 viene a introducir un nuevo apartado 6, que de modo semejante –pero no idéntico- a lo estipulado en el IRPF, preceptúa que:

“6. En todo caso, se entenderá que 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, los bienes y derechos respecto de los

³⁹ Artículo 3 apartado Dos de la Ley 7/2012. Debe indicarse que el segundo párrafo no figuraba en el anteproyecto, siendo introducido en el proyecto de ley a través de su 19ª enmienda. En el trámite parlamentario posterior, a pesar de las críticas planteadas en la fase de información pública por diversos organismos, la redacción tanto del citado precepto de la LIRPF como del que seguidamente se acompaña de la LIS, no sufrió modificación alguna.

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.⁴⁰

No se ha establecido un régimen paralelo al acabado de señalar para los establecimientos permanentes (EP, en adelante) sujetos al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, compartiendo la opinión al respecto de PEDREIRA MENÉNDEZ, para quien *“tal vez, la razón de esto último radique en que, por lo general, los bienes y derechos radicados en el extranjero no estarán afectos al establecimiento permanente español, por lo que no tiene mucho sentido la obligación de suministro de información que se les exige⁴¹”* –exigiría, diría yo-.

De un parecer contrario es ANEIROS PEREIRA, pues considera que los EP sujetos al IRNR sí serían *lege lata* un sujeto pasivo de la obligación de información de bienes en el exterior, si bien no deja de señalar problemas interpretativos a tal solución legal⁴². Mostramos nuestro desacuerdo con tal conclusión, pues según nuestro entender subyace una interpretación extensiva de un deber tributario que, como tal y teniendo en cuenta las onerosas consecuencias que su incumplimiento conlleva, debería resultar de interpretación estricta. La ley en cuestión no incluye apartado alguno que modifique la LIRNR, *ergo* no cabe aplicar tal mandato a los EP.

Volviendo al apartado de la ley antifraude que regula estas ganancias de patrimonio no justificadas especiales, ESPEJO POYATO considera que se trata de un *“precepto novedoso e inquietante”*, planteándose la curiosidad de que los términos de los dos artículos que se acaban de mencionar –uno, en la ley del IRPF y, el otro, en la del IS- no sean idénticos, *“sin que se entienda el porqué de las diferencias de dicción, que sería de desear que no fueran mero fruto del azar”*⁴³.

40 Este precepto figura, por su parte, en el artículo 4 de la Ley 7/2012. El segundo párrafo tampoco figuraba en el anteproyecto, siendo introducido en el proyecto de ley mediante su 19ª enmienda, según se ha expuesto en la nota al pie anterior.

41 PEDREIRA MENÉNDEZ, José: *op.cit.*, pág.52.

42 ANEIROS PEREIRA, Jaime: “La obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero”, pág.29. También Juan CALVO VÉRGEZ da por hecho la aplicación a los EP de la obligación informativa continuamente señalada, en “La aplicación de la orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, pág. 159.

43 ESPEJO POYATO, Isabel: *op.cit.*, pág. 50.

Para FALCÓN Y TELLA, esa diferente redacción de los preceptos de las leyes sustantivas del IRPF y el IS sí que sería intencionada y tiene consecuencias pues, en el primer impuesto *“basta con acreditar que la titularidad de los bienes corresponde con rentas declaradas, mientras que en el IS parece exigirse que hay que probar la adquisición del bien con esas rentas”*⁴⁴.

En efecto, de una primera lectura de ambos textos se podría llegar a la conclusión de que, para las personas físicas, son tres hechos los que habilitan la novedosa presunción de rentas: la tenencia, la declaración y la adquisición de bienes y derechos que no se correspondan con renta o patrimonios declarados; en cambio, en el ámbito del IS, la presunción únicamente atiende a los bienes y derechos adquiridos con cargo a renta no declarada, sin hacer mención alguna a su tenencia o declaración previa.

Pareciera, así, que las personas jurídicas tienen menos posibilidades de enervar la ganancia patrimonial no justificada prevista para bienes y derechos en el extranjero, pues no les bastaría con probar su tenencia o declaración sino que sería preciso, en todo caso, acreditar su adquisición.

No tiene mucho sentido esa supuesta carga probatoria adicional en el ámbito del IS y, más bien, somos de la opinión de que ambas redacciones deben reconducirse a idéntica exigencia probatoria, como es la acreditación de que los bienes que son titularidad del contribuyente fueran obtenidos con cargo a rentas declaradas. Se verá más adelante, de todos modos, que otra lectura podría reconducirse también a una exégesis favorable al contribuyente persona física en orden a determinar lo que es una “renta declarada”, lo que dejaría en una situación discriminatoria a las sociedades que tampoco parece compadecerse con los objetivos del legislador.

Como tercera y última consecuencia negativa por el incumplimiento del deber informativo, se regula también un agravamiento de la infracción derivada de la falta de ingreso en el IRPF o en el IS que se derivara del descubrimiento de los bienes o derechos sitos en el extranjero, por la aplicación de la presunción de la obtención de una ganancia no justificada de patrimonio que se acaba de exponer.

En este caso la regulación no se encuentra en el propio redactado de la Ley 7/2012 como modificación referenciada a otra normativa tributaria –como son la LGT, la LIRPF o la LIS, según se ha dicho- sino que es la Disposición Adicional 1ª –en lo

44 FALCÓN Y TELLA, Ramón: La obligación de informar, pág.12.

sucesivo, DA 1ª- de la propia Ley 7/2012 la que regula *per se* un régimen sancionador específico para los supuestos en que resulte aplicable el nuevo régimen de ganancias patrimoniales no justificadas del artículo 39.2 LIRPF o la presunción de obtención de rentas del 134.6 LIS.

El encuadramiento en una DA de una norma sancionadora *ad hoc* como ésta es harto heterodoxo, al tratarse de una mera concreción, agravada, del régimen sancionador general por falta de ingreso regulado en la LGT, con la siguiente redacción:

“La aplicación –de las nuevas presunciones de renta no justificada- determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior⁴⁵. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

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

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

Las consecuencias por el incumplimiento de la obligación informativa que se acaban de mencionar van a ser, en lo sucesivo, objeto de estudio dogmático en este trabajo. Quedaría por mencionar, en este punto, que para culminar la procesión de cambios tributarios con un objetivo antifraude del año 2012, las normas citadas se redondearon por el legislador a través de una modificación de la regulación del delito contra la Hacienda Pública en virtud de Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre,⁴⁶ que lamentablemente padece las mismas deficiencias técnicas e intentó cubrir los mismos objetivos: mayor recaudación bajo el manto de la sedicente lucha contra el fraude.

⁴⁵ El resto de párrafo segundo y el tercero –no así el último, que ya figuraba tanto en el anteproyecto como en el proyecto de ley- fueron introducidos en fase de enmiendas al proyecto, en cuyo trámite también se introdujo la disposición adicional segunda de la que más adelante se hablará. Con anterioridad a dichas modificaciones, en buena lógica, el título del apartado era de “Disposición Adicional Única”.

⁴⁶ Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, publicada en el BOE del 28 de diciembre.

1.4. ***Entrada en vigor y cuestiones de derecho transitorio***

El apartado 5 de cada uno de los tres preceptos –recordemos, los 42 bis, 42 ter y 54 bis- del RGGIT introducidos en desarrollo de la Ley 7/2012, según redacción dada por Real Decreto 1715/2012, es el encargado de establecer que la obligación de suministro de información de bienes y derechos situados en el extranjero, deberá cumplirse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquél a que se refiera la información a suministrar.

Ahora bien, como muestra de dadivosidad para con el contribuyente, la Disposición Adicional Única de dicho reglamento estipula un plazo excepcional para el primer ejercicio de aplicación, el 2012, estableciéndose a estos efectos que el primer período de presentación de la declaración –el nuevo modelo 720- será entre el 1 de febrero y el 30 de abril de 2013, ampliándose con ello un mes el plazo que es habitual desde entonces para cumplir anualmente con la citada obligación informativa.

La importancia del plazo de presentación de la declaración es fundamental pues, como se ha podido indicar previamente, su mero incumplimiento –es decir, la extemporaneidad en la presentación del formulario citado- lleva ligada una sanción específica y una serie de consecuencias muy onerosas para los contribuyentes afectados.

Por lo que se refiere a las presunciones de rentas que han llevado a modificar los artículos 39 LIRPF y 134 LIS, basadas en el incumplimiento de la obligación de información, la ley fijó idénticos plazos de aplicación, si bien los preceptos que las regulan vuelven a utilizar, incomprensiblemente, una dicción dispar.

En efecto, el artículo 3.2 de la Ley 7/2012 establece que el nuevo número 2 del artículo 39 LIRPF tendrá efectos “desde la entrada en vigor de esta Ley”; mientras tanto, el artículo 4, señala que el nuevo punto 6 del artículo 134 LIS entrará en vigor “para los períodos impositivos que finalicen a partir de la entrada en vigor”, esto es, tratándose de sociedades con un ejercicio social coincidente con el año natural, para los períodos impositivos que finalicen en 31 de octubre de 2012 (los subrayados son nuestros) o más adelante.

De esta manera y siguiendo a ESPEJO POYATO, en ambos casos la vigencia será la que “*resulta de la Disposición Final Quinta; la Ley entra en vigor al día siguiente de su*

*publicación en el BOE y, por tanto, se aplica a los períodos impositivos, en IRPF e IS, que no hubieran concluido antes del 31 de octubre de 2012*⁴⁷. Es decir, a pesar de que ambas normas utilizan términos no coincidentes, la regla de vigencia temporal sería la misma para ambos tributos. Éste es un nuevo síntoma, o indicio, de que la también dispar redacción en cuanto a la prueba de la titularidad de los bienes entre la nueva normativa de Renta y Sociedades, no tiene más trasfondo que la deficiencia técnica del legislador.

Ante este ámbito de aplicación temporal aparentemente inmediato y sobre el que luego se volverá surge una primera duda acerca de si, teniendo en cuenta que la obligación nace en el mundo jurídico constante el ejercicio 2012, la misma puede afectar –y cómo- a los bienes y derechos situados en el extranjero cuya titularidad fue adquirida por los contribuyentes antes de la entrada en vigor de la Ley.

No se trata de una incerteza planteada desde una perspectiva meramente retórica, sino de gran trascendencia práctica máxime cuando las rentas de las que procedan esos bienes no informados se hubieran generado en ejercicios prescritos, fiscal o penalmente, en la fecha de entrada en vigor de la novedosa obligación en cuyo caso podría resultar afectado seriamente el principio constitucional de seguridad jurídica.

Nada decían, a este respecto, ni el Anteproyecto ni el Proyecto de la ley que venimos estudiando, y tampoco encontramos vestigio exegético alguno en el preámbulo de la norma, siendo a través de una enmienda presentada por el Grupo Popular el 2 de octubre de 2012⁴⁸ como se introdujo lo que finalmente fue la Disposición Adicional Segunda de la Ley 7/2012, titulada *“Imputación de ganancias de patrimonio no justificadas y de rentas presuntas”* que señala lo siguiente:

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

47 ESPEJO POYATO, Isabel: *op.cit.* pág. 50.

48 Boletín Oficial de las Cortes Generales de fecha 3 de octubre de 2012, Serie A Núm. 15-3, página 27. Este cambio tuvo como efecto colateral cambiar el título de la Disposición Adicional Única del proyecto de ley, dedicada a establecer un régimen sancionador específico para el

preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados". El subrayado es nuestro también.

La redacción del precepto es tan confusa que causa sonrojo y perplejidad al lector especializado, más aún teniendo en cuenta que la enmienda se presenta *"con el mismo objetivo de evitar dudas interpretativas (sic) sobre el ámbito temporal de aplicación de las modificaciones"*⁴⁹.

Pecó el legislador, como suele ocurrir cuando se aplica el rodillo en la tramitación parlamentaria de normas, en querer decir demasiadas cosas con pocas palabras y, como ya analicé en una tribuna periodística, *"la ausencia de puntuaciones, unida al calamitoso uso de preposiciones –'al' en lugar de 'en el'- y la alteración de la tradicional norma morfológica de construcción de oraciones (sujeto-verbo-predicado) no se compadecen con el explicitado objetivo de sus autores de 'evitar dudas interpretativas' y, menos aún, del que se señala en la Exposición de Motivos de la propia Ley, al indicar que 'un sistema más coherente técnicamente y más predecible contribuye a lograr una mayor eficacia y una menor litigiosidad'"*⁵⁰.

En realidad, una redacción algo mejorada y que hubiera resultado muy deseable, señalaría algo similar a lo que sigue:

"Las rentas derivadas de la aplicación el apartado 2 del artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el apartado 6 del artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establecidos por esta Ley, se imputarán temporalmente en un periodo impositivo en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados".

Contra este parecer, SIMÓN ACOSTA califica como de *"diáfano texto legal"*⁵¹ a la DA 2ª en cuestión, cosa que no alcanzamos a entender teniendo en cuenta que, desde una órbita puramente lingüística, la frase utiliza una figura literaria como el hipérbaton

incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes y derechos foráneos, pasando a ser en la redacción definitiva de la Ley 7/2012 la Disposición Adicional Primera.

49 Tal y como se señala en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de fecha 2 de octubre de 2012, Serie A Núm. 15-2, página 54.

50 ALARCÓN GARCÍA, Esaú: "Imprescriptibilidad de deudas tributarias: ¿retroactividad?", pág.17. José Andrés ROZAS VALDÉS, por su parte, habla también de *"expresión algo más que tortuosa"*, op.cit. pág.71.

–una alteración del orden lógico de las oraciones-, muy apropiada en el arte de la poética, pero no en la ciencia –o en la técnica, si se quiere- jurídica.

En cualquier caso, como se ve, en realidad la disposición transcrita no tiene como objetivo solucionar el genérico problema de orden constitucional que plantea el alcance retroactivo de las obligaciones de información acerca de bienes o derechos que, a fecha 1 de noviembre de 2012, ya estuvieran en el patrimonio de los contribuyentes, sino que se limita a poner el contador a cero en el ejercicio 2012 con la pretensión de evitar, dialécticamente y de forma harto pueril, que se acuse a la norma de afectar a situaciones jurídicas consolidadas antes de su publicación.

En otras palabras, la norma transitoria se asegura de que, a pesar de la existencia de un mandato explícito de imputación al período más antiguo de entre los no prescritos en los nuevos apartados de los artículos 39 LIRPF y 134 LIS, esa aplicación retroactiva no afectará a los períodos anteriores al año 2012. Es decir, sencillamente lo que la DA 2ª prevé es que por causa de ese mandato de imputación al período más antiguo, no resulte que una norma que se crea en 2012 configure liquidaciones tributarias futuras de ejercicios anteriores como ocurriría si, *v. g.*, en una comprobación tributaria del ejercicio 2014 se detectaran bienes en el extranjero no declarados y se fuera al período impositivo más antiguo no prescrito, que podría ser 2009 o 2010 como norma general.

En el mismo sentido de poner de manifiesto la oscuridad de la norma transitoria, ANEIROS PEREIRA considera que *“parece pretender fijar el punto de aplicación de esta disposición desde que entró en vigor el nuevo párrafo de los artículos 39 y 134, sin que sea posible su aplicación retroactiva. Decimos ‘parece’ porque la redacción de la disposición no es lo suficientemente clara pese a que las normas tienen efectos hacia el futuro desde el momento de su publicación y no, en principio, hacia el pasado. En cualquier caso, esta regla de imputación temporal resultará especialmente conflictiva en la práctica, sobre todo si se dispone de datos precisos sobre las fechas a tener en cuenta”*⁵².

De ahí que el objetivo real de la enmienda, no explicitado por la cínica carta de presentación del partido político que la redacta, es evitar una palmaria declaración de

51 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: “Declaración de bienes en el extranjero: un piélago de irracionalidad e inconstitucionalidad”, en www.legaltoday.com, disponible en internet.

52 ANEIROS PEREIRA, Jaime: *op.cit.*, pág. 39 y 40.

inconstitucionalidad, la cual resultaría de una evidentísima retroactividad auténtica si se pudieran abrir ejercicios anterior a su publicación en el BOE con el único objetivo de imputar rentas e iniciar expedientes sancionadores por estas ganancias no justificadas.

LÓPEZ LUBIÁN lo aclara de este modo: *“se entiende que el primer período impositivo al que se puede imputar y en el que surte efectos es en la declaración de IRPF 2012 (con carácter general, salvo fallecidos, se devenga el 31 de diciembre) y en la del Impuesto sobre Sociedades cuyo fin de período impositivo sea el 31 de octubre de 2012 o posterior”*⁵³.

También ORENA DOMÍNGUEZ: *“Lo que introduce la Disposición Adicional Segunda es la concreción de que procederá la imputación a dicho período impositivo siempre que hubiesen estado en vigor las reformas introducidas por la Ley 7/2012 respecto al art.39.2 de la Ley 35/2006 y al art.139.6 del RDL 4/2004. De modo que teniendo en cuenta que dichas reformas entraron en vigor al día siguiente de la publicación en el BOE de la Ley 7/2002 (sic), es decir, el 31 de octubre de 2012, si por ejemplo se descubren bienes o derechos no declarados en 2013 o 2014, se imputarán al ejercicio 2012, ya que es el ejercicio más antiguo, entre los no prescritos, donde la norma ya está en vigor”*⁵⁴.

De esta manera y volviendo al ejemplo antes indicado, detectado un derecho en el extranjero, no declarado, de una persona física mediante una comprobación tributaria iniciada en el ejercicio 2014, la imputación de la renta no procederá, como resultaría de la redacción estricta del nuevo artículo 39.2 LIRPF, realizarla en el último ejercicio no prescrito –previsiblemente, 2009 o 2010- sino que se hará en el ejercicio 2012.

Esta, por otro lado, es la mecánica aplicativa llevada a cabo por los órganos de investigación de la Agencia Tributaria a la hora de aplicar el precepto a los casos detectados de incumplimiento –o de mero cumplimiento tardío- del deber informativo que se están sucediendo, como el de un contribuyente que sufrió un proceso de inspección al haber presentado extemporáneamente el modelo 720 cuya comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación se refería expresamente al IRPF del ejercicio 2012 a pesar de que la presentación extemporánea de la declaración informativa de bienes y derechos se efectuó en el año

53 LÓPEZ LUBIÁN, Juan Ignacio: *op.cit.* págs. 97 y 98.

54 ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: *op.cit.* pág.112.

2014 y la única declaración complementaria de rentas no prescritas procedentes del extranjero fue relativa al año 2013. Desde que ocurriera este primer caso, todas las actuaciones de investigación en la materia actualmente en curso se están reconduciendo, por mandato de dicha DA 2ª, al ejercicio 2012, aunque alguna de ellas abre el abanico de investigación al resto de o a otros ejercicios no prescritos.

Al desconocer los entresijos del expediente administrativo del primer caso que se ha señalado, ALONSO GONZÁLEZ se plantea qué hubiera ocurrido si el contribuyente en cuestión hubiera presentado declaraciones complementarias ingresando las rentas no prescritas –“*está por ver si se trata de un caso aislado. Sería triste que esta política se extendiera a casos en que la renta se ha regularizado mediante una complementaria*”- y, tirando de ese hilo, se plantea una serie de cuestiones de gran interés dogmático: “*¿Es razonable tratar igual a quien se arrepiente que a quien permanece renuente? ¿Es consciente el Fisco de que está siendo analizado por parte de la Comisión?*”⁵⁵.

Es más, textualmente, la propuesta de liquidación administrativa en cuestión recuerda la redacción de la disposición adicional segunda de la Ley 7/2012, señalando que <<*por ello, la imputación no se puede atribuir a un período impositivo anterior a la fecha de entrada en vigor de dicha Ley. Dado que entró en vigor en el año 2012, el primer ejercicio al que se puede imputar la renta es al IRPF del ejercicio 2012*>>.

Con ello y como se ha expuesto, es cierto que se salva lo que sería una gravísima retroactividad en grado máximo, que más que probablemente sufriría una tacha de inconstitucionalidad, pero no soluciona el problema que se plantea para aquellas rentas que, a la entrada en vigor de la nueva normativa, ya habían ganado la prescripción. Ante esta cuestión, no existe norma transitoria alguna y como señala Ignacio del VAL “*la prueba por parte del contribuyente de que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción no exime al mismo de responsabilidad*”⁵⁶ y todo ello, con ROZAS VALDÉS, “*aun cuando el legislador tributario quiera hacernos creer que el convertir dichos bienes y derechos –ope legis, por arte de birlibirloque- en renta de un ejercicio posterior al 2012, sana toda tacha de irretroactividad. La pirueta pretendida por el redactor de la norma de hacer creer que no se está ante la aplicación de una norma a hechos pretéritos, eventualmente prescritos, y que no tiene carácter retroactivo*

⁵⁵ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *op.cit.*, disponible en internet. En realidad, como se ha expuesto más arriba y en contra de la información que transmitieron los medios de comunicación, el ciudadano en cuestión –un jubilado de Granada del que se hablará más veces en este trabajo- sí que efectuó una complementaria del IRPF del ejercicio 2013, único año en el que tuvo rentas positivas.

*porque, en realidad, describe un nuevo hecho imponible que se devenga al momento de descubrirse la tenencia de los bienes radicados en el extranjero no deja de ser, ciertamente, tan original como endeble*⁵⁷.

Insiste en ello LÓPEZ LÓPEZ, señalando que *“la situación de retroactividad no resuelta que resulta de la redacción de la norma y que, por tanto, queremos subrayar, tiene una intensidad mucho mayor que aquella a la que sí da respuesta la disposición adicional 2ª, 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*⁵⁸.

Y es que, como señalan BERTRÁN GIRÓN y GARCÍA CARACUEL, por tal motivo *“puede incluso plantearse un problema de derecho transitorio, al revocarse una prescripción ya ganada por omitirse el cumplimiento de un deber formal. Y ello puede conllevar problemas relacionados con la retroactividad de las normas puesto que al aplicarse de esta forma habría que analizar el grado de retroactividad de la misma para ver si es admisible constitucionalmente*⁵⁹.

ESPEJO POYATO, después de admitir que junto a un par de amigos con los que suma más de cien años de experiencia tributaria, no ha llegado a entender el precepto, plantea una interpretación correctora de la DA 2ª que, por otro lado, estamos de acuerdo con ella en que es la única conciliable con la seguridad jurídica, en el sentido de que *“supondría que no sería aplicable respecto de activos que estuvieran en el patrimonio del contribuyente antes de la entrada en vigor de la misma y, por tanto, respecto de los que tuvieron causa en los mismos. En estos casos, el único efecto de estos preceptos sería imponer al contribuyente la carga de la prueba, que le compete en general en relación con las ganancias de patrimonio no justificadas, de la tenencia anterior a la entrada en vigor de la ley”*

Esta interpretación, continúa la autora, *“le salvaría la vida al pobre ciudadano que ya tiene sus cuentas en el extranjero antes de la entrada en vigor de la Ley y que, por lo tanto, podría escaparse con “sólo” 25.000 euros de multa mínima”,* siendo la única

56 VAL, Ignacio del: “Obligación de declarar bienes y derechos situados en el extranjero”.

57 ROZAS VALDÉS, José Andrés: *op.cit.*, pág. 71 y 72.

58 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”, pág.31.

59 BERTRÁN GIRÓN, María; y María GARCÍA CARACUEL: “El establecimiento de la obligación de información sobre bienes y valores en el extranjero vinculada a la imputación de ganancias patrimoniales no justificadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

exégesis del precepto *“que pudiera reconciliarlo con cualquier concepción que se pudiera tener del Derecho”*⁶⁰.

Concluimos, con ROZAS VALDÉS, que la DA 2ª lo que pretende es *“evitar que pueda decirse que afecta a situaciones jurídicas nacidas con anterioridad a dicha fecha. Lo que no deja de ser, francamente, un tanto infantil. Diga lo que diga la reproducida disposición, y aun cuando la liquidación que llegase a girar la Administración tributaria fuese emitida por ejercicios sucesivos al del 2012, lo cierto y verdad es que vendrá referida –en muchos casos- a la adquisición de bienes y derechos realizada de forma efectiva e indubitable con anterioridad a dicha fecha, incluso, en ejercicios más que pretéritos. Se quiera o no, estas disposiciones, en muchos casos, están llamadas a afectar –de un modo u otro- a situaciones jurídicas nacidas con anterioridad a la entrada en vigor de las mismas”*⁶¹.

En otra parte de este trabajo –concretamente en el apartado 5.3.- se volverá, con la debida amplitud por la trascendencia constitucional que puede llegar a tener, a tratar el importantísimo aspecto de la retroactividad de la norma en relación con los principios de seguridad jurídica y confianza legítima.

Como colofón, un detalle que puede tener gran trascendencia económica es que la regla de imputación al año 2012 de la disposición adicional segunda de la ley 7/2012, que se aplicará hasta 2016, *“puede ser durante estos primeros años claramente perjudicial respecto de la prevista en el apartado 1 del artículo 39 de la Ley del IRPF que atiende al período en el que se descubren, ya que si bien es cierto que devenga menos intereses de demora esto no compensa el diferencial de tipos marginales respecto años anteriores”*⁶².

En efecto, el razonamiento anterior plasma concretamente el efecto de la subida de tipos impositivos de los impuestos directos que se sufrieron en los períodos de crisis de las finanzas públicas, lo que podría determinar que a pesar de que el planteamiento de imputar la renta a 2012 en lugar de a 2010 o 2009 pudiera resultar apriorísticamente bienintencionado desde una óptica muy primitiva de la seguridad jurídica, determinara en un supuesto de hecho concreto una mayor tributación por la aplicación de una tarifa impositiva más elevada.

60 ESPEJO POYATO, Isabel: *op. cit.*, pág. 52. Los veinticinco mil euros de multa vienen referidos a una ejemplificación que utiliza la autora en su artículo para demostrar la desproporción de las sanciones, haciendo un uso verdaderamente magistral del arte de la reconducción al absurdo.

61 ROZAS VALDÉS, José Andrés: *op.cit.*, pág.71.

2. Derecho comparado

2.1. *El caso italiano*

Italia, fiel a una de sus ya regulares “amnistías fiscales”, también aprobó recientemente una norma de regularización fiscal especial comparable a la española. Concretamente, en el año 2014 el Parlamento de la República de Italia aprobó la ley nº186/2014, por la que se introducía un programa de cumplimiento voluntario –léase, amnistía fiscal- que entraba en vigor el 1 de enero de 2015, con el objetivo de ofrecer a los contribuyentes la posibilidad de regularizar su situación tributaria.

El planteamiento legislativo ofrece dos posibilidades de regularización, a cumplimentar como máximo el 30 de septiembre de 2015. Una, relativa a la información de activos en el extranjero que no se hubiera cumplido en plazo por contribuyentes residentes en Italia, tanto por parte de particulares como por ciertas entidades privadas.

La otra opción es para cualquier otra violación de derecho tributario cometida por un contribuyente, tanto residente como no residente en Italia.

Sin embargo, lo más destacable del ordenamiento tributario italiano es que, también en fechas no muy lejanas, se produjo una modificación de la normativa fiscal tradicional que regulaba la obligación de informar acerca de activos en el exterior.

Este cambio normativo se produjo mediante ley de 6 de agosto de 2013 –nº97, en vigor desde el 4 de septiembre-, más conocida con el sintomático nombre de “*Ley Europea 2013*”.

En efecto, en la República de Italia tienen la sana costumbre, desconocida en nuestro reinado, de estudiar profundamente los procedimientos de infracción comunitarios a los que sus autoridades se ven compelidas por la Comisión Europea, de manera que los óbices comunitarios se intentan solventar mediante la creación de unas leyes

ómnibus que sirven, o intentan servir, de remedio a esos incumplimientos frente a los Tratados de la Unión Europea.

Como se verá, esta política nada tiene que ver con lo que ocurre en España, país en el que los procedimientos de infracción acaban inexorablemente en el Tribunal de Luxemburgo sin remedio alguno y que solo modifica la normativa cuando a ello le obliga –con pagos de multimillonarias indemnizaciones, en algún caso como el reciente del céntimo sanitario, o devoluciones masivas de ingresos indebidos, como el del impuesto sobre sucesiones- el Tribunal de Justicia de la Unión Europea tras una sentencia condenatoria.

Así las cosas, de entre las diversas modificaciones que introduce en Italia esa Ley Europea 2013, una de ellas modifica el régimen de *monitoraje* fiscal de bienes y propiedades en el extranjero para ciudadanos residentes en Italia que, con origen en una normativa de principios de los años 90 –que parte del Decreto Ley de 28 de junio de 1990, número 167-, estaba siendo objeto de controversia en el seno del procedimiento de infracción EU *Pilot Project 1711/11/TAXU*.

Este precedente es de suma relevancia pues, como se verá *ut infra*, los términos en que la Comisión Europea sopesa la posible vulneración de las libertades europeas son muy similares a los del procedimiento de infracción que ahora se encuentra en curso frente a la normativa española.

En efecto, en dicho procedimiento se puso de manifiesto una desproporción de las sanciones en caso de violaciones relacionadas con la cumplimentación del formulario creado para el cumplimiento de esa obligación informativa –el cuadro RW-, como también está ocurriendo respecto del formulario 720 español.

El cuadro RW es un formulario, en este sentido, que permite a la Administración tributaria italiana conocer la existencia de las inversiones y los activos financieros depositados en el extranjero por residentes a efectos fiscales en Italia (individuos, entidades no comerciales, simple y empresas equivalentes).

Se trata, por tanto, de un deber informativo, no relevante a efectos de cálculo de la base imponible de ningún impuesto pero que, fácticamente, aparece como una sección más –página 7- del formulario de presentación del impuesto sobre la renta de las personas físicas del país transalpino.

Las modificaciones introducidas por la Ley Europea 2013, que se incluyen en su artículo 9, cambiaron significativamente la obligación de completar el formulario RW a los efectos de lo que en Italia denominan vigilancia fiscal.

En particular, podemos hablar de los siguientes cambios:

- Se obliga a identificar las actividades y la inversión extranjera de inversiones y activos mantenidos durante el año pero vendidos antes de 31 de diciembre, cuando antes el deber solo afectaba a la situación a final de año, sin importar los movimientos producidos durante el ejercicio.
- Se elimina el umbral mínimo informativo de 10.000 €.
- Se fijan exenciones de informar para trabajadores transfronterizos y empleados de organizaciones internacionales.
- Se eliminan del deber informativo a los servicios de transporte desde y hacia el extranjero.
- Se incluye la obligación de monitorizar también a los no titulares de inversiones y activos exteriores de naturaleza financiera, que caigan dentro del concepto de "beneficiarios".
- Se reducen de forma considerable, como reclamaba la Comisión Europea, las sanciones en caso de violaciones relacionadas con la realización y envío del formulario RW. Así, el incumplimiento informativo de activos en Estados que no se encuentran en la lista negra –léase, paraísos fiscales- se castiga con una multa administrativa que puede ir del 3 al 15% del importe de las cantidades no declaradas, mientras que el incumplimiento de la declaración respecto de activos mantenidos en los países de la lista negra se castiga con una multa administrativa que puede ir del 6 al 30% de las cantidades no declaradas; en el caso de una declaración tardía que se presenta dentro de los 90 días desde la finalización del período reglamentario, se aplica una sanción de 258 euros.

Antes de la Ley Europea de 2013, las sanciones eran mucho más gravosas, ya que oscilaban entre el 10 y el 50% de las cantidades no declaradas, con la posibilidad de

proceder a la confiscación de bienes de valor equivalente que, tras el cambio normativo, también se ha eliminado.

Sin embargo, para HARTEVELD, quien estudia este régimen teniendo muy en cuenta la jurisprudencia comunitaria que servirá de análisis a la obligación patria en este trabajo, la sanción de hasta el 30 por ciento continúa pudiendo resultar desproporcionada y, por ende, contraria a la libertad de circulación de capitales, en aquellos casos en que las inversiones no hubieran generado renta alguna y, por tanto, no hubiera impuesto sobre la renta defraudado.⁶³

De la misma manera, la posible coexistencia de este régimen sancionador especial con otras sanciones derivadas del impago de tributos en algún impuesto sobre la renta, supone para el autor una duplicidad sancionadora de facto que, por demás, puede llegar a sumar el cien por cien del capital foráneo.

Por último, también se puede dar una duplicidad en términos de *compliance*, para aquellos contribuyentes que ya vinieran obligados a cumplir obligaciones similares respecto de bienes y derechos en el extranjero.

Se verá que estas perspectivas de crítica, más acerba si cabe, serán puestas de manifiesto también respecto del novedoso régimen informativo español para activos foráneos pues, no solo ocurre que las sanciones se aplican sobre los datos no declarados y no sobre el valor de los activos en el exterior –lo que puede dar lugar a resultados desproporcionados en carteras de valores con muchos movimientos y de un valor reducido-, sino porque en el modelo patrio también se producen quebrantos del non bis in ídem sancionador y duplicidades de cumplimiento, resultando asimismo afectada la capacidad económica al poder verse sometido el incumplidor fácilmente a liquidaciones tributarias que, en su conjunto, superen el total de los bienes y derechos de que dispusiera en el exterior.

63 HARTEVELD, Patrick: "Fiscal Monitoring of Assets and Properties Held Abroad by Italian Resident Individuals, Non-Commercial Entities, Simple Partnerships and Similar Entities", *passim*. También critica, entre otras cuestiones de la Legge Europea 2013, el hecho de que los umbrales sancionadores sean demasiado amplios, dejando a la discrecionalidad del funcionario instructor del expediente el imponer un porcentaje determinado. Señala, en este sentido, que no hay instrucciones al respecto, lo cual puede resultar desproporcionado: "Another point of concern regards the application of the penalty rate percentage. Penalty rates vary considerably and may be decided upon by the tax authorities. Currently, there are no particular instructions, at least none that have been publicly disclosed, as to what cases would merit the use of the minimum, as opposed to the maximum, penalty percentage", pág.247.

2.2. ***El caso americano***

Nos fijaremos ahora con cierto detenimiento en la legislación norteamericana, al ser considerada por muchos como el antecedente más inmediato y directo de la nueva obligación de información de bienes y derechos en el extranjero española⁶⁴.

En Estados Unidos, la *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), aprobada el 18 de marzo de 2010, regula una obligación de información de cuentas y activos que puedan tener los ciudadanos norteamericanos, que tiene dos destinatarios.

Por un lado, las entidades financieras no residentes, de forma que de no suministrarse la información establecida al *Internal Revenue Service* (o IRS, la Agencia Tributaria americana), como señala PEDREIRA MENÉNDEZ, “*las rentas que deberían destinarse a estas instituciones financieras desde Estados Unidos se verán automáticamente sometidas a una retención del 30 por 100*”⁶⁵.

Por otro lado, los ciudadanos norteamericanos, quienes a través de un formulario *ad hoc* –el modelo 8938- deben comunicar los depósitos y activos que tengan en el extranjero, siempre que superen el umbral de los 50.000 dólares, siendo sancionable el incumplimiento de esta obligación.

En efecto, en virtud del IRS Form 8938 “Statement of Specified Foreign Financial Assets”, creado en cumplimiento de la Ley de Cumplimiento Fiscal sobre Cuentas Extranjeras (o FATCA) ciertas personas, entre las que se incluyen aunque no exclusivamente, los ciudadanos y residentes fiscales americanos, están obligadas a reportar información sobre ciertos activos localizados fuera de los Estados Unidos de América, cuando el valor total de dichos activos supere los 50.000 dólares en el último día del año fiscal o 75.000 dólares en cualquier día del ejercicio.

Para personas casadas que presenten declaración conjunta, los citados umbrales serían de 100.000 y 150.000 dólares, respectivamente, a diferencia del formulario

64 Así, por ejemplo, para ORENA DOMÍNGUEZ el formulario 8938 norteamericano es claramente un precedente de nuestra declaración informativa de activos en el exterior. En ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: *op.cit.*, pág.103.

65 PEDREIRA MENÉNDEZ, José: *op.cit.*, pág.36.

español en el que el umbral de 50.000 euros se tiene en cuenta con independencia del número de titulares de los activos en el exterior.

Para las personas que vivan fuera de Estados Unidos, el umbral declarable pasa a ser de 200.000 dólares para contribuyentes solteros, de 400.000 dólares para contribuyentes casados que declaren su renta en tributación conjunta o de 200.000 dólares sí declaran de forma separada.

La infracción por la ausencia de información en la forma prevista en este formulario es, en principio, una multa de 10.000 dólares por cada planilla, con una sanción adicional de 10.000 dólares por cada mes de cumplimiento, empezando el cómputo noventa días después de que al contribuyente se le comunique la violación, con un máximo de 50.000 dólares por declaración.

Debe recordarse que, en el caso del formulario informativo español, además de cuentas y valores también se incluye como objeto del deber informativo la titularidad de inmuebles y derechos reales sobre los mismos, estando totalmente de acuerdo con PEDREIRA MENÉNDEZ en que *“parece realmente exiguo el límite de valor de 50.000 euros para los inmuebles. Este importe puede ser razonable a la hora de no tener que informar de pequeñas cuentas que puedan tenerse en el extranjero por motivos de estudios, trabajo, etc. Sin embargo, a la hora de hablar del valor de un inmueble su importe es realmente pequeño. (...) Cualquier inmigrante que sea residente fiscal en España y tenga un inmueble en el extranjero es muy probable que tenga la obligación de suministrar información sobre el mismo”*⁶⁶.

No acaban ahí las obligaciones fiscales relacionadas con activos en el exterior fijadas por la Administración tributaria –el IRS- americana. En efecto, pasamos a exponer brevemente otra serie de supuestos obligados a deberes formales similares. Todos estos deberes, como también los anteriores, se incluyen como planillas adicionales en la anual declaración de impuestos sobre la renta.

Así, para empezar, los contribuyentes en Estados Unidos también están obligados a reportar cada 30 de junio las cuentas financieras en el exterior a través del *FinCEN Form 114 “Report of Foreign Bank and Financial Accounts”* (anteriormente conocida como *“Form TD F 90-22.1”*) cuando sean titulares, tengan firma autorizada o cualquier

⁶⁶ PEDREIRA MENÉNDEZ, José: *op.cit.*, pág.39.

otro derecho o autoridad sobre dichas cuentas, siempre y cuando se mantuviera durante cualquier día del año un balance superior a 10.000 dólares.

A tal efecto, se considera cuenta financiera extranjera a cualquier cuenta bancaria, de inversión u otra cuenta de instrumento financiero. Se considera, por su parte, que un contribuyente tiene derechos o la propiedad sobre una cuenta financiera si la posee directamente o en conjunto con otra persona o si la posee a través de una corporación, sociedad, asociación o fideicomiso, con las siguientes condiciones:

- Si el contribuyente es dueño directa o indirectamente de una corporación en la cual posea más del 50% del valor total de las acciones o del poder de voto.
- Si es dueño directa o indirectamente de una sociedad o asociación en la cual posea más del 50% de los derechos de disfrute o del capital social.
- Un fideicomiso en el cual el contribuyente sea el creador o el beneficiario según las reglas aplicables a esta figura jurídica en la normativa tributaria americana⁶⁷.
- Un fideicomiso en el cual el contribuyente es beneficiario de más del 50% de los activos o ingresos del fideicomiso durante el año fiscal, o
- Cualquier otro tipo de entidad jurídica en la cual el contribuyente posea más del 50% del poder de decisión, de los activos o de sus utilidades (disfrute).

Para el caso de existir alguna justificación razonable que justifique la ausencia de presentación de este modelo *FinCEN 114*, la multa sería de 10.000 dólares. Si la omisión fuera dolosa, la sanción es el valor más alto entre 100.000 dólares o el 50% del balance total de la cuenta extranjera no reportada.

Por su parte, a través del *IRS Form 926 "Return by a U.S. Transferor of Property to a Foreign Corporation"*, los contribuyentes están obligados a reportar la transferencia de propiedades a una corporación extranjera, previendo una multa del 10% del valor de la propiedad transferida para el caso de incumplimiento del deber informativo, con un máximo de 100.000 dólares por cada planilla no informada, salvo que se hubiera incumplido de forma intencional, en cuyo caso no existirá tal límite.

El IRS Form 3520 “Annual Return to Report Transactions With Foreign Trust and Receipt of Certain Gifts” sirve, por su parte, para reportar anualmente la recepción de ciertas donaciones del extranjero y la realización de ciertas transacciones con fideicomisos extranjeros, incluyendo su creación (“trust”), la transferencia de propiedad poseída directa o indirectamente en el fideicomiso o las percepciones derivadas de una distribución de dicho fideicomiso. En este caso, la multa por la no presentación o la presentación incompleta del formulario es el mayor valor de 10.000 dólares o del 35 por ciento de la cantidad total reportable, excepto en las declaraciones por donaciones, en las cuales la multa será del 5 por ciento de la donación por mes, con un máximo del 25 por ciento del valor de lo donado.

El IRS Form 3520-A “Annual Information Return of Foreign Trust With a U.S. Owner”, por su lado, obliga a informar anualmente de los fideicomisos extranjeros por parte de sus beneficiarios o titulares de cualquier porción, durante los primeros 15 días del tercer mes siguiente al último día del año fiscal del fideicomiso. La sanción por no presentación o presentación incompleta, en este caso, es la que resulte mayor entre 10.000 dólares y el 5% del valor total de los activos del fideicomiso del cual el contribuyente sea beneficiario.

En virtud del IRS Form 5471 “Information Return of U.S. Persons With Respect to Certain Foreign Corporations”, ciertas personas –ciudadanos, residentes, corporaciones, asociaciones, sociedades, fideicomisos y herencias americanas– pueden resultar obligadas a reportar su inversión en ciertas corporaciones extranjeras –“foreign corporations” o “FCs”– en las cuales sean directa o indirectamente dueños de más del 10 por ciento de la participación, bajo ciertas condiciones o en las cuales sean oficiales, directores –gerentes, en jerga jurídica continental– o accionistas. La multa también parte de los 10.000 dólares por planilla no informada, pudiendo adicionarse una multa de 10.000 dólares más por cada mes de incumplimiento una vez transcurridos 90 días desde que el IRS le ha notificado al contribuyente la infracción cometida, con un máximo de 50.000 dólares por declaración.

El IRS Form 5472 “Information Return of a 25% Foreign-Owned U.S. Corporation or a Foreign Corporation Engaged in a U.S. Trade or Business” sirve para que ciertas compañías americanas –“US Corporation”– que sean poseídas en un 25% o más por una persona física o jurídica extranjera que realice negocios en los Estados Unidos,

67 Concretamente, bajo la referencia 671-679 del Código USA.

informen ciertas transacciones realizadas con partes relacionadas de Estados Unidos o del extranjero. La multa por no cumplir el deber es de 10.000 dólares por sección, con una multa adicional de 10.000 dólares por cada mes de incumplimiento, computándose del mismo modo que en el formulario anterior y con el mismo máximo por declaración.

El *IRS Form 8621 "Return by a Shareholder of a Passive Foreign Investment Company or Qualified Electing Fund"* está previsto para contribuyentes que sean accionistas de compañías de inversión pasiva extranjera –*"Passive Foreign Investment Company"* o *"PFIC"*- con el objetivo de que informen de ciertos movimientos de inversiones, como ventas, transferencias, donaciones y distribuciones de la PFIC. La forma de cumplimentar esta información, que dio comienzo en el año 2013, se realiza de conformidad con la Ley de Incentivos de la Contratación para el Restablecimiento de Empleo –*"Hiring Incentives to Restore Employment Act"*- de 2010. El régimen sancionador es el mismo que el aplicable al formulario 8938.

Por su parte, a través del *IRS Form 8865 "Return of U.S. Persons With Respect to Certain Foreign Partnerships"* ciertos contribuyentes deben declarar su participación en asociaciones o entidades transparentes extranjeras –*"partnerships"*-, incluyendo la información de ciertas transacciones de transferencia de activos a la sociedad extranjera, ciertas adquisiciones y disposiciones y ciertos cambios en la propiedad de dichas entidades extranjeras. La no presentación de este formulario puede comportar dos tipos de sanciones: una, 10.000 dólares por cada sección no informada, con una multa adicional de 10.000 dólares por cada mes de incumplimiento computándose, como en otros casos, a partir de los 90 días desde el requerimiento administrativo y con un máximo de 50.000 dólares por declaración; dos, una multa equivalente al 10 por ciento del valor de la propiedad transferida y no declarada, con un máximo de 100.000 dólares americanos.

Por último, el *IRS Form 8858 "Information Return of U.S. Persons With Respect to Foreign Disregarded Entities"* determina que ciertos contribuyentes que son dueños, directa o indirectamente, del 100 por 100 de entidades extranjeras transparentes–*"disregarded entities"*-, informen acerca de ellas. La no presentación de este formulario tiene una sanción de 10.000 dólares por declaración, pudiendo ampliarse las multas en caso de que la ausencia de reporte fuese intencional.

Junto a las sanciones específicas que se acaban de indicar para cada uno de estos formularios, la legislación americana prevé una serie de sanciones generales por la no presentación de declaraciones relacionadas con activos en el exterior de los Estados Unidos, pudiendo diferenciarse entre:

- Multas por fraude, para el caso de que la declaración no se haya presentado o el valor del impuesto se hubiera minorado fraudulentamente, en cuyo caso se podrá sancionar por un valor equivalente al 75% de lo no reportado o del impuesto defraudado.
- Multas por no presentar la declaración tributaria correspondiente, que pueden ser de un 5 por ciento del balance del impuesto no ingresado, más otro 5 por ciento adicional del impuesto no pagado por cada mes o fracción de mes durante el que dure la infracción y con un máximo del 25% del impuesto defraudado.
- Multa por no pagar el impuesto a cargo. En este caso, se prevé una sanción del 0,5% por no pagar el balance del impuesto liquidado en la respectiva planilla o sección, más un 0,5% adicional del impuesto no pagado por cada mes o fracción de mes durante el período que dure la infracción, con un límite máximo del 25% del balance del impuesto defraudado.
- Multa por inexactitudes en la liquidación tributaria, que puede oscilar entre el 20 y el 40 por ciento del impuesto no pagado.
- Posibilidad de cargos criminales para aquellos contribuyentes que, dolosamente, incumplan sus responsabilidades fiscales.

De esta última sanción extrae DE LA TORRE DÍAZ que *“la solución estadounidense es un régimen de dureza sin parangón. Los Estados Unidos establecieron hace varios años el modelo 8938: Foreign Banks and financial accounts, es decir, bancos y cuentas en el extranjero. En España copiamos parcialmente la regulación, pero aunque se critique la dureza, no es nada comparada con la americana. No proporcionar deliberadamente esta información al IRS, la Hacienda Federal estadounidense se castiga con una multa de 500.000 dólares y hasta 10 años de*

*prisión (sección 5322, capítulo 31 US Code). Un defraudador americano puede haber ganado la prescripción y haber hecho un pésimo negocio”.*⁶⁸

Siendo cierto que la normativa americana recibió serias críticas por parte de las entidades financieras obligadas a suministrar la información, por los altos costes que implicaba su cumplimiento, por las posibles limitaciones de las normas domésticas sobre protección de datos y por su carácter extraterritorial, lo cierto es que el Gobierno americano supo revertirlas rápidamente a través de acuerdos con diversos países para llevar a cabo la canalización de la información por vías gubernamentales, mediante procedimientos de intercambio de información previstos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición.

Además, las palabras transcritas del actuario en cuestión olvidan deliberadamente que en la normativa antifraude española además de sanciones de tipo formal se establecen consecuencias sustantivas –las ganancias patrimoniales no justificadas especiales de las que se hablará en las siguientes páginas de este trabajo, con una sanción específica muy gravosa- de un calado punitivo sin parangón.

Dejando esto a un lado, lo bien cierto es que un mecanismo similar al americano sería el ideal para implementar esta obligación de información en España –y en el resto de Estados de la Unión Europea o de la órbita de la OCDE-, proponiéndose en este trabajo siguiendo la estela de FALCÓN Y TELLA que tal exigencia formal se vehicule a través de *“las entidades financieras extranjeras, a través de convenios con terceros países y de normas emanadas de las instituciones comunitarias, en lugar de imponer una carga generalizada a todos los contribuyentes que acabará aportando una información duplicada en muchos casos y provocará sanciones desproporcionadas en supuestos de simple negligencia, sin garantizar que quienes persisten en la ocultación de sus bienes en el extranjero son descubiertos”*⁶⁹.

Así, como dice este autor, *“el Modelo 720 debería convertirse en opcional; o al menos limitarse a los países que no tengan un convenio de suministro automático de información y, dentro de esos países, a las entidades que no se hayan comprometido a enviar información periódica o que incumplan esa obligación. Se trataría*

68 DE LA TORRE DÍAZ, Francisco: *op.cit.*, pág.21.

69 FALCÓN Y TELLA, Ramón: “La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, pág.2.

simplemente de una alternativa a disposición de los contribuyentes para evitar la aplicación del régimen de las ganancias no justificadas⁷⁰.

2.3. **Obligación de información de bienes y derechos en el extranjero en otros países**

Dejando a un lado la exótica peculiaridad del efecto de la imprescriptibilidad de las rentas derivada de la regla de imputación al último ejercicio no prescrito, no somos el único país europeo que ha utilizado un mecanismo *ad hoc* para la obtención de información de los activos que sus residentes tengan extramuros de sus fronteras, a través de una obligación informativa de este tipo.

Así, los ordenamientos francés y portugués establecen medidas similares que también pueden ser evaluadas a la luz del Tratado Constitutivo de la Unión Europea por parte de la Justicia comunitaria, si bien se hará sucintamente por razones de espacio.

Empezando por el país galo, son los artículos 1.649 A y siguientes del *Code General des Impôts (CGI)* los que regulan esta concreta cuestión estableciendo la obligación de informar acerca de la titularidad de cuentas y valores en el extranjero, aplicable tanto a las entidades financieras como a aquellos contribuyentes que reciban habitualmente rentas de dichos instrumentos financieros, con el siguiente tenor literal:

OI : Déclarations relatives aux comptes financiers, aux contrats d'assurance-vie et aux trusts

Article 1649 A

Les administrations publiques, les établissements ou organismes soumis au contrôle de l'autorité administrative et toutes personnes qui reçoivent habituellement en dépôt des valeurs mobilières, titres ou espèces doivent déclarer à l'administration des impôts l'ouverture et la clôture des comptes de toute nature (1).

Les personnes physiques, les associations, les sociétés n'ayant pas la forme commerciale, domiciliées ou établies en France, sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger. Les modalités d'application du présent alinéa sont fixées par décret (2).

Les sommes, titres ou valeurs transférés à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de comptes non déclarés dans les conditions prévues au deuxième alinéa constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables.

70 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *ib.* pág.23.

Article 1649 AA

Lorsque des contrats d'assurance-vie sont souscrits auprès d'organismes mentionnés au I de l'article 990 I qui sont établis hors de France, les souscripteurs sont tenus de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus, les références du ou des contrats, les dates d'effet et de durée de ces contrats, ainsi que les avenants et opérations de remboursement effectuées au cours de l'année civile. Les modalités d'application du présent alinéa sont fixées par décret (1).

Les versements faits à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de contrats non déclarés dans les conditions prévues au premier alinéa constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables.

Article 1649 AB

L'administrateur d'un trust défini à l'article 792-0 bis dont le constituant ou l'un au moins des bénéficiaires a son domicile fiscal en France ou qui comprend un bien ou un droit qui y est situé est tenu d'en déclarer la constitution, le nom du constituant et des bénéficiaires, la modification ou l'extinction, ainsi que le contenu de ses termes.

Il est institué un registre public des trusts. Il recense nécessairement les trusts déclarés, le nom de l'administrateur, le nom du constituant, le nom des bénéficiaires et la date de constitution du trust.

Ce registre est placé sous la responsabilité du ministre chargé de l'économie et des finances. Les modalités de consultation du registre sont précisées par décret en Conseil d'Etat. L'administrateur d'un trust défini à l'article 792-0 bis qui a son domicile fiscal en France est tenu d'en déclarer la constitution, la modification ou l'extinction ainsi que le contenu de ses termes.

L'administrateur d'un trust déclare également la valeur vénale au 1er janvier de l'année des biens, droits et produits mentionnés aux 1° et 2° du III de l'article 990 J.

Les modalités d'application du présent article sont fixées par décret.

Article 1649 AC

Les teneurs de compte, les organismes d'assurance et assimilés et toute autre institution financière mentionnent, sur une déclaration déposée dans des conditions et délais fixés par décret, les informations requises pour l'application des conventions conclues par la France permettant un échange automatique d'informations à des fins fiscales. Ces informations peuvent notamment concerner tout revenu de capitaux mobiliers ainsi que les soldes des comptes et la valeur de rachat des bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature.

Afin de satisfaire aux obligations mentionnées au premier alinéa, ils mettent en œuvre, y compris au moyen de traitements de données à caractère personnel, les diligences nécessaires en matière d'identification et de déclaration des comptes, des paiements et des personnes.

Este deber informativo se encuentra en vigor en nuestro vecino del norte desde la publicación de la Ley 89-935 de 1989 y, como se observa en el tercer párrafo de las letras A y AB, el descubrimiento de una cuenta no declarada constituye un indicio razonable de renta no declarada, lo que supone la aplicación de una presunción *iuris tantum* similar a la resultante de la tradicional presunción de ganancias no justificadas del antiguo artículo 39 LIRPF en nuestro ordenamiento tributario, mucho más

razonable que la presunción absoluta prevista por la Ley //2012 específicamente para bienes y derechos en el extranjero.

Por último, Portugal estableció una medida similar en la Ley de Presupuestos para 2012, con ocasión –claro precedente de nuestra imposición informativa- de un régimen excepcional de regularización tributaria.

2.4. Las nuevas tendencias internacionales de obtención de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero

La preocupación, en el ámbito de la Unión Europea, por la cooperación en el intercambio de información tributaria, viene de muy lejos, siendo el precedente más lejano el de la Directiva 77/799/CEE, que ya contemplaba la obligatoriedad del intercambio de información entre los Estados miembros bajo solicitud.

Ya en los años 90 –concretamente, en el año 1998- se llegó a presentar, por parte de la Comisión Europea, una propuesta de Directiva destinada a garantizar un mínimo de imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad Europea, en la que se preveía que los Estados miembros pudieran optar por (i) un régimen de intercambio de información, en el que el país de residencia del agente pagador tuviera la obligación de comunicar al país de residencia del beneficiario los datos necesarios para una correcta liquidación del impuesto sobre la renta o (ii) un régimen de retención a cuenta –*withholding tax*- con un tipo mínimo del 20 por ciento sobre los intereses abonados por el pagador al beneficiario.

Esta propuesta fue descartada, siendo sustituida por otra también del Consejo del año 2001, destinada a garantizar la imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses en la Comunidad-, que tenía como fundamento sustituir el anterior modelo⁷¹ por un mecanismo único de intercambio de información con un período transitorio. También debe mencionarse, en la misma dirección, el informe de política fiscal de la Comisión europea de 23 de mayo de 2001 –COM(2001)294 final-.

Finalmente, la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses sirvió para

71 Conocido por la doctrina como modelo de opción de coexistencia. Por todos, Santiago ÁLVAREZ GARCÍA *et alii*: “La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales”, *passim*.

iniciar el camino hacia el suministro automático de información relativa a los rendimientos del ahorro en forma de intereses pagados, en un Estado miembro, a personas físicas que fueran residentes fiscales en otro Estado miembro.

Durante la vigencia de las Directivas 77 y 2003 los mecanismos de intercambio de información en el seno de la Unión Europea no han sido fluidos, por lo que ambos instrumentos se han considerado tradicionalmente como poco útiles.

Son muestra de estas deficiencias en el suministro de información una palabras de la inspectora BUSTAMANTE ESQUIVIAS en el sentido de que *“las normas existentes en materia de intercambio de información, que por otra parte suelen ser resultado de un consenso, y por lo tanto, probablemente, la solución menos mala posible, pueden tener omisiones o imprecisiones que ‘debidamente’ utilizadas, permiten a los obligados a ellas hacer un uso abusivo de las mismas y escapar así al adecuado cumplimiento del fin básico perseguido”*⁷².

El propio Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha reprochado en distintas resoluciones⁷³ a los Estados miembros la infrautilización de los mecanismos legales de suministro de información entre países, considerando que ello no puede justificar que se discrimine a un ciudadano de la Unión, ni restringir el ejercicio de una libertad comunitaria denegándole a aquél una ventaja fiscal o un régimen jurídico determinado, utilizando como argumento la falta de información sobre su situación personal o sus actividades en otro país de la Comunidad.

Como dijera CALDERÓN CARRERO, con tales resoluciones *“el TJCE ha mandado un claro mensaje a los Estados miembros indicándoles que deben utilizar el mecanismo previsto en la Directiva 77/799/CEE para salvar tal carencia de datos”*⁷⁴.

Son de destacar, en este orden de cuestiones, las serias advertencias que mandó dicho Tribunal de Luxemburgo en dos de sus resoluciones. La primera, de 18 de diciembre de 2007, al señalar que *“el Tribunal de Justicia ha declarado que un Estado miembro no puede invocar la imposibilidad de solicitar la colaboración de otro Estado*

72 BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M^a Dolores: “Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (impuestos directos e IVA)”, pág. 8. Yerra la actuaría, según nuestra opinión, al otorgar una especificidad a las normas que regulan el intercambio de información frente al resto de leyes que se recogen en nuestro Ordenamiento Jurídico. Todas las normas, y no solo aquellas, son fruto de consenso, de diálogo entre partes enfrentadas, y ello no puede justificar que su armazón jurídico sea endeble al defraudador.

73 Por todas, casos *Halliburton* (asunto C-1/93), *Futura* (asunto C-250/95), *Schumacker* (asunto C-279/93), *Vestergaard* (asunto C-55/98), etc.

74 CALDERÓN CARRERO, José Manuel: “Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre administraciones tributarias”, pág. 8.

miembro para efectuar investigaciones o recabar informaciones para justificar la denegación de una ventaja fiscal. En efecto, aunque la comprobación de los datos proporcionados por el contribuyente resulte difícil, especialmente debido a los límites al intercambio información previstos en el artículo 8 de la Directiva 77/779, nada impide que las autoridades fiscales afectadas exijan al contribuyente las pruebas que estimen necesarias para la liquidación correcta de los impuestos de que se trate (...)". La segunda, de 15 de septiembre de 2001, más dura si cabe, al considerar que en el caso de autos que *"aunque dicha Directiva –la de asistencia mutua del año 1977- no se aplica a los derechos sucesorios, del expediente sometido al Tribunal de Justicia se desprende que no está excluido que las autoridades tributarias belgas hubieran podido recurrir, para comprobar el valor de las acciones de que se trata, a otros instrumentos de asistencia mutua como, en particular, el Convenio entre Francia y Bélgica para evitar la doble imposición y resolver determinadas cuestiones en materia de impuestos sobre sucesiones y derechos de registro⁷⁵".*

Así las cosas, la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad vino a sustituir, derogándola, a la Directiva 77/799/CEE, estableciendo la obligación de crear un mecanismo de intercambio automático de información en el seno de la Unión, aunque limitado a categorías de renta y de patrimonio de carácter no financiero –concretamente, rentas del trabajo, honorarios de directores, seguros de vida, pensiones e inmuebles- y sobre la base de que la información estuviera disponible.

Estos dos instrumentos normativos europeos –las Directivas de 2003 y 2011- no han resultado suficientemente eficaces en la lucha contra el fraude fiscal por sus limitaciones subjetivas y objetivas, respectivamente. En efecto, el primero de ellos se encontraba limitado a los datos de personas físicas, con lo que resultaba fácil evitarlo interponiendo un ente societario fiduciario; el segundo, por su lado, se limita a ciertas categorías de rentas entre las que no se incluyen los dividendos, las ganancias patrimoniales ni los saldos de las cuentas financieras.

Con posterioridad, con objetivo de ampliar a las cuentas financieras el ámbito del intercambio automático de información entre los Estados miembros, de forma compatible y coordinada con el Estándar común de comunicación de información elaborado por la OCDE del que se hablará seguidamente, se aprobó la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva

⁷⁵ La primera es el asunto *Skatteverket versus A* (C-101/05); la segunda, el asunto *Oliver, Julie y Marie Halley versus Belgische Staat* (C-132/10).

2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.

Como quiera que el ámbito de aplicación objetivo del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad previsto en la Directiva de 2014 abarca una serie de datos que eran objeto de suministro en la antigua Directiva 2003/48/CE antes citada, la Directiva 2015/2060, del Consejo, de 10 de noviembre de 2015, ha derogado aquella disposición comunitaria, con el loable objetivo de unificar en un único mecanismo –la Directiva de 2014- el suministro de información, evitando así costes indirectos innecesarios a los contribuyentes.

De esta manera, a partir de 2017, los Estados miembros empezarán a transmitir e intercambiarse información relativa a las cinco categorías de rentas que ya se preveían en la Directiva de 2011 y, a más abundar, también sobre intereses, dividendos y rentas de similar naturaleza, así como los saldos e ingresos por la venta de activos financieros de cuentas financieras de las que sean titulares personas físicas, exigiéndose también comunicar dicha información respecto de cuentas a nombre de entidades no financieras pasivas cuyo control se ejerza por personas físicas residentes en otros Estados miembros –o ‘*beneficial owners*’.

Con estas modificaciones, se pretenden evitar las dos lagunas más importantes que tenía la normativa comunitaria previa relativa a la comunicación de datos, como era la no sujeción a información de los productos estructurados y de inversiones financieras en forma de seguros de vida, así como la evasión de impuestos de ciudadanos europeos mediante la utilización de sociedades pantalla establecidas fuera del territorio comunitario.

También en el ámbito europeo debe mencionarse que, recientemente, la Confederación Helvética firmó un acuerdo con la Unión Europea, publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea el pasado 19 de diciembre de 2015, relativo al intercambio automático de información sobre cuentas financieras para mejorar el cumplimiento fiscal internacional, en virtud del cual los ciudadanos residentes en los territorios firmantes también estarán sometidos a las mismas exigencias informativas existentes entre países del interior de la Unión Europea⁷⁶.

⁷⁶ No entraremos en los acuerdos *RUBIK* que este territorio rubricó de forma bilateral con Alemania Reino Unido y Austria en el año 2011 y que tenían como objetivo mantener la opacidad de los titulares de cuentas financieras a cambio de unos pagos determinados, sobre los que se puede

La función antifraude del intercambio de información ha sido estudiada también por la OCDE desde época muy lejana, estableciéndose a partir del Modelo de Convenio de 1977 la posibilidad de utilizar un mecanismo de información –la conocida en la jerga como “*major clause*”- como garantía para la aplicación de la legislación tributaria interna de los países firmantes.

Esta tendencia se extiende con el Modelo de Convenio del año 2000, tras las conclusiones extraídas por el Informe de la OCDE sobre Competencia Fiscal Desleal o Perniciosa del año 1998 –OECD, *Harmful Tax Competition*- y también por el Informe sobre Acceso a información bancaria a efectos fiscales del año 2000. Más adelante, en abril de 2002, el propio organismo internacional a través de un Grupo de Trabajo del Foro Global promueve un Modelo –no vinculante- de acuerdo sobre intercambio de información en materia fiscal y sus comentarios, conocido como *TIEAs –Tax Information Exchange Agreements-*.

La labor de la OCDE continuó en los años siguientes pero, a pesar de esos constatables esfuerzos, curiosamente tuvo que ser una medida unilateral de un determinado país, los Estados Unidos de América⁷⁷, tras los sucesivos escándalos UBS y LGT Bank of Liechtenstein en los que el fraude fiscal se persiguió a posteriori, la que supuso el empuje definitivo a los mecanismos de intercambio de información que tanto venían preocupando en aquella organización internacional.

GIL SORIANO resume muy bien el escenario: “*A raíz de una denuncia pública efectuada al IRS se descubrió que el Banco suizo UBS había ayudado a miles de ciudadanos estadounidenses a diseñar complejas tramas internacionales cuyo único fin era evadir impuestos al fisco americano; el Departamento de Justicia solicitó al Banco suizo que comunicara las identidades de los titulares de más de 52.000 cuentas offshore, con un valor estimado de más de 18.000 millones de dólares. La controversia se selló con un acuerdo entre el Departamento de Justicia y UBS mediante el cual, el Banco se comprometía a facilitar el nombre de 4.450 clientes americanos con cuentas en Suiza. Además, el Banco admitió haber participado en un esquema para defraudar a Hacienda, pagó una multa de 780 millones de dólares y se comprometió a*

profundizar en MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso: “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”, *passim*.

⁷⁷ Para más inri, volviendo al año 2001, el entonces Secretario de Estado del Tesoro de EEUU manifestó en el mes de mayo el objetivo de implementar un modelo de suministro multilateral de información para luchar así contra la competencia fiscal ilegítima, publicándose en esas fechas también la conocida como *Patriot Act*, normativa destinada al control del blanqueo de capitales.

suministrar la identidad de los titulares de las nuevas cuentas abiertas. Además, fue necesario firmar un Tratado internacional entre Estados Unidos y Suiza para que el acuerdo fuera conforme a la normativa suiza⁷⁸.

Así las cosas, el 18 de marzo de 2010 el Presidente Obama aprobó, dentro de una ley de incentivos a la contratación y a la recuperación del empleo (*HIRE Act*, que modificó el *IRC* o código tributario) un conjunto de previsiones normativas con el objetivo de reducir la evasión fiscal de los ciudadanos y residentes norteamericanos -*Foreign Account Tax Compliance Acta (FACTA)*-, que se fundamentaron en imponer, a partir de enero de 2014 y tras una amnistía fiscal parcial para aquellos que repatriaran capitales ocultos, una retención anónima del 30 por ciento sobre los pagos de fuente estadounidense realizados a una entidad financiera extranjera, salvo que ésta rubricara un acuerdo con la Administración tributaria estadounidense –el *Internal Revenue Service* o *IRS*- por el cual se comprometiera a suministrar los datos de los ciudadanos y residentes americanos titulares de alguna cuenta⁷⁹.

A esa obligación informativa principal para las entidades financieras extranjeras, de carácter unilateral y extraterritorial, se unen otra serie de imposiciones que se pueden resumir en (i) el deber de cerrar las cuentas financieras de clientes que se nieguen a dar los datos identificativos requeridos o ‘clientes recalcitrantes’, (ii) el deber de practicar una retención del 30% sobre los pagos de fuente estadounidense sujetos a retención –‘*passthru payments*’- abonados a otra institución financiera que no participe en el sistema o a clientes recalcitrantes y (iii) el deber de comunicar al IRS la información financiera de cualquier cliente sobre el que exista un mínimo indicio –v.g. un simple número de teléfono norteamericano- de vinculación con EEUU que no fuera contrarrestado por una declaración o prueba documental del propio titular de la cuenta.

Este modelo de información puede ser sustituido por otro de tipo intergubernamental, en el cual la relación con la Administración tributaria americana no se efectúa directamente por la entidad financiera extranjera, sino por el país o jurisdicción de residencia de esta. A tal efecto, EEUU y el país o jurisdicción en cuestión deben firmar un acuerdo FATCA que tiene una serie de ventajas sobre el modelo tradicional, como (i) que las instituciones financieras pasan a considerarse automáticamente como participantes, lo que evita la retención del 30% sobre el importe de los pagos de fuente

78 GIL SORIANO, Alberto: “Las amenazas de la *Foreign Account Tax Compliance Act* estadounidense”, pág.33.

estadounidense, (ii) determinados productos y entidades financieras quedan excluidos del régimen de comunicación de información, (iii) se simplifican los procedimientos de diligencia debida y (iv) se elimina la obligación de cerrar las cuentas de los clientes recalitrantes.

A priori, el nacimiento de FATCA fue visto con mucha precaución –e incluso aversión– por parte de la doctrina académica pues, al tratarse de una norma extraterritorial y unilateral, venía guiada por criterios antagónicos a los mecanismos multilaterales de suministro de información pergeñados en los años anteriores. Sin ir más lejos, el propio ideólogo de FATCA declaró tras su nacimiento que, en ese momento, existían *“cuatro iniciativas incongruentes entre sí, de la Unión Europea, la OCDE, Suiza y los Estados Unidos, que juntas representan el nacimiento de un nuevo régimen internacional, consensuado, en el cual las instituciones financieras deben actuar como ‘intermediarios fiscales’ transfronterizos y así coadyuvar en la capacidad de los países de gravar a sus residentes por las cuentas que mantengan en el extranjero”*⁸⁰.

En este mismo sentido, GIL SORIANO habló de que FATCA *“toca de muerte la política de la OCDE de intercambio de información previa petición (...) la nueva ley establece un sistema de intercambio automático de información que desacredita la política hasta ahora seguida por la OCDE”*⁸¹.

A pesar de ello, a día de hoy más de 100 países o jurisdicciones han firmado un Acuerdo FATCA con la Administración americana, lo que demuestra la magnitud y éxito del proyecto, el poder de la banca –sobre todo, la estadounidense– y, por qué no decirlo, la doble moral y pusilanimidad de la mayoría de los gobernantes de los países occidentales.

El Reino de España y Estados Unidos (EEUU) rubricaron su acuerdo FATCA – Acuerdo para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la *Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA* (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras)- en Madrid el 14 de mayo de 2013⁸², sirviendo de marco

79 La doctrina –el citado GIL SORIANO, SERRAT ROMANÍ, etc.- duda acerca de la naturaleza jurídica de dicha retención que, más que un pago a cuenta de un tributo, tiene ciertos caracteres de tipo sancionador. También se ha planteado –LAMPREAVE MÁRQUEZ, MARTÍNEZ GINER, etc.- el debate sobre si esta normativa podría vulnerar la normativa sobre protección de datos o la propia normativa interna de algún país participante.

80 GRINBERG, Itali: “Beyond FATCA: An Evolutionary Moment for the International Tax System”. *Apud*, MARTOS BELMONTE, Plácido: “FATCA, un hito en la lucha contra la evasión fiscal a nivel internacional y la base del nuevo modelo de intercambio automático de información fiscal”, pág.134.

81 GIL SORIANO, Alberto: *op.cit.*, pág.33.

82 Publicado en el BOE del 1 de julio de 2014.

normativo para que las entidades financieras españolas cumplan desde entonces con las obligaciones impuestas por la ley americana.

El acuerdo norteamericano-español es de aplicación progresiva, ampliándose paulatinamente, en los años 2015 y 2016 y siguientes, la información que las instituciones financieras tienen que suministrar acerca de las cuentas estadounidenses sujetas a comunicación de información. Siguiendo a FUSTER GÓMEZ, *“no podemos dejar de resaltar que el Acuerdo resulta ser una norma confusa y de difícil comprensión, debido a la falta de precisión en algunas de las definiciones, a la constante remisión a la normativa estadounidense –desconocida en España y otras jurisdicciones-, incluso a determinados errores en las referencias realizadas a dicha normativa. Asimismo, es importante tener en cuenta que existen definiciones en el Acuerdo FATCA español que son diferentes a las contempladas en la normativa FATCA”*⁸³.

Tomando como punto de partida el modelo de acuerdo intergubernamental para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras (FATCA), negociado con los Estados Unidos conjuntamente en 2013 por Alemania, España, Francia, Italia y Reino Unido – el denominado G5-, estos cinco países mostraron su intención de extender el intercambio automático de información al mayor número posible de países o jurisdicciones mediante el anuncio de un proyecto piloto común de intercambio de información fiscal de carácter multilateral, automático y estandarizado. Su pretensión, en definitiva, sería cambiar un modelo unilateral muy agresivo de obtención de información automatizada (FATCA), a un enfoque multilateral de intercambio automático de información estandarizada.

A raíz de esta iniciativa, la OCDE recibió del denominado G-20, tras la cumbre de San Petersburgo de 20 de septiembre de 2013, el mandato de basarse en el citado modelo de acuerdo intergubernamental para elaborar una norma única internacional para el intercambio automático de información fiscal sobre cuentas financieras. El resultado fue, por un lado, la publicación a principios de 2014 de un Modelo de Acuerdo para la Autoridad Competente y un Estándar común de comunicación de información y, por otro, en julio de ese mismo año, la publicación por parte del Consejo de la OCDE de

⁸³ FUSTER GÓMEZ, Mercedes: “La sombra de FATCA es alargada: últimos avances en materia de intercambio automático de información financiera a nivel internacional”, págs.167 y 168.

los Comentarios al citado Modelo de Acuerdo y al Estándar común de comunicación de información.

Sobre estas bases, el 29 de octubre de 2014 un total de 51 países y jurisdicciones firmaron en Berlín el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras –conocido en el sector como “*Common Reporting Standard*” o CMS-, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 del texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988.

MARTOS BELMONTE habla del CMS como de “*hermano de FATCA*”⁸⁴, puesto que ambos parten de las mismas premisas, si bien en aquél se han producido una serie de adaptaciones y mejoras, entre las que destaca la eliminación del mecanismo coercitivo de la retención anónima, la supresión de los umbrales de saldo o de valor, la inclusión de mayor información a declarar y de mayores obligados a suministrarla y el establecimiento de un criterio único de residencia, sin tener en cuenta la nacionalidad de los titulares de las cuentas financieras.

Desde esa fecha se han adherido a tal instrumento otros países hasta un total de 79 jurisdicciones –a finales de enero de 2016-, entre las cuales se encuentran múltiples territorios que hasta la fecha se tenían por poco cooperantes o paraísos fiscales⁸⁵.

Fruto de este afán por la persecución del fraude a través del uso efectivo de instrumentos de suministro de información nacidos en la órbita internacional -y dejando a un lado la peripatética obligación específica para bienes y derechos en el extranjero, que centrará este trabajo-, la normativa tributaria interna sufrió una primera modificación a finales de 2011, mediante la introducción de un nuevo artículo 29 bis en la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) que, junto al apartado 2 del artículo 1 de la propia ley, son los que han pasado a regular con efectos desde 1 de enero de 2012 las obligaciones tributarias en el ámbito de la asistencia mutua, desarrolladas por un nuevo Capítulo VI en el Título III del propio texto normativo –artículos 177 bis y siguientes-⁸⁶.

84 MARTOS BELMONTE, Plácido: *op.cit.*, pág.155.

85 El listado completo de países se puede encontrar en el documento titulado “*Signatories of the multilateral Competent Authority on Automatic Exchange of Financial Account Information and intended first information exchange date*” sito en la página web de la OCDE: <http://www.oecd.org>. En la fecha de revisión de este trabajo –finales de abril de 2016- el número de países firmantes ha aumentado a más de noventa.

86 Fue, concretamente, la disposición final primera del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la que introdujo toda una serie de preceptos novedosos en la principal norma rituaría, relativos a la asistencia mutua y el intercambio de información tributaria.

Esta normativa básica interna precisaba una adaptación reglamentaria y, a tal efecto, se introduce –a través del Real Decreto 410/2014, de 6 de junio- un nuevo artículo 37 bis en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, que regula la obligación de las instituciones financieras de informar acerca de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua⁸⁷.

El siguiente paso en ese impulso de colaboración internacional se encuentra precisamente, y de una forma más específica, en la disposición adicional vigésimo segunda de la LGT que ahora se estudia, introducida en virtud de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Este precepto se encarga –tal y como se señala en el apartado VI del Preámbulo de la ley- de dar cumplimiento a la obligación de adoptar medidas para exigir que las instituciones financieras apliquen de forma efectiva las normas de comunicación de información y diligencia debida incluidas en la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, modificada por la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad y, también, las derivadas del Estándar común de comunicación de información elaborado por la OCDE, aplicable en España como consecuencia de la firma del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras.

En desarrollo de esta normativa nace poco después el Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el marco de la asistencia mutua⁸⁸.

Este reglamento lo que hace es incorporar al ordenamiento interno patrio, con efectos desde 1 de enero de 2016, las normas de comunicación de información a la Administración tributaria sobre cuentas financieras y los procedimientos de diligencia debida que deben aplicar las instituciones financieras en la obtención de dicha información para que, a su vez, la Administración tributaria pueda intercambiar la

⁸⁷ El acervo normativo de desarrollo de FATCA incluye una circular –la Orden HAP/136/2014, de 30 de junio- que desarrolla el modelo 290 como declaración informativa anual y un apartado de ‘preguntas frecuentes’ –*Frequently Asked Questions* o FAQ- sito en la página web del fisco español.

información recibida, de forma automática, con la Administración correspondiente del país o jurisdicción de residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de la cuenta financiera, todo ello en el marco de la Directiva 2011/16/UE del Consejo modificada por la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, y del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras.

Asimismo, como quiera que la Directiva 2014/107/UE establece un ámbito de aplicación en general más amplio que el establecido por la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, y dispone la prevalencia de la primera sobre la segunda, resulta necesario suprimir los preceptos reglamentarios que trasponen al ordenamiento interno la Directiva 2003/48/CE del Consejo, a fin de evitar la duplicación de las obligaciones sobre comunicación de información, así como para adaptar el intercambio automático de información sobre cuentas financieras a la mencionada norma única internacional.

El primer suministro de información en este ámbito tendrá lugar en el año 2017, de manera que las instituciones financieras vendrán obligadas por primera vez a facilitar la información precisa a la Administración tributaria con respecto a datos del año 2016.

El suministro de información estandarizada que se vislumbra en el horizonte cercano plantea una específica problemática por la previa existencia de otros deberes informativos, con los que debería convivir, respecto de los mismos datos financieros.

En efecto, la obligación informativa de bienes y derechos situados en el extranjero de en la que se centra este trabajo, introducida por la Ley 7/2012, impuso un suministro de información de carácter anual –el temido modelo 720- a todos aquellos contribuyentes que dispusieran de ciertos activos –entre ellos, cuentas corrientes y activos financieros de toda índole- fuera de sus fronteras, con gravosísimas consecuencias en caso de incumplimiento, lo que determinará una más que evidente duplicidad informativa en el momento en que se instaure definitivamente el intercambio automático de información entre países o jurisdicciones cooperantes.

Cabe, pues, preguntarse si este nuevo mecanismo de suministro de información automática entre países previsto para 2017 puede llevar a la derogación del primer

régimen informativo, o su restricción a casos aislados, lo cual sería ciertamente deseable.

*Aunque omne non goste la pera del peral
En estar a la sonbra es plazer comunal*

RUIZ, Juan (Arcipreste de Hita): "Libro de Buen Amor" (estrofas 154cd)

CAPÍTULO II: DESARROLLO

3. Régimen sustantivo de la obligación de informar sobre activos en el extranjero

3.1. Acerca de la técnica legislativa empleada

Desde la perspectiva técnica, el proceso de amnistía fiscal de 2012 del que ya se ha hablado fue un auténtico descalabro jurídico que, habiendo visto la luz en virtud de un instrumento legislativo tan específico –y cuyo uso en el ámbito tributario es de tan intenso debate doctrinal- como es el Real Decreto-Ley, culminó mediante dos Informes dictados por la Dirección General de Tributos, que daban respuesta a algunas de las muchas inquietudes que planteaban los escasos y deficientes términos de la norma de origen que, para mayor abundamiento, fue objeto de enmienda mediante otro real decreto-ley posterior.

Dejando a un lado la discusión sobre el posible carácter extrajurídico de las órdenes ministeriales, que para algunos autores no dejan de ser reglamentos de orden interno para la Administración que no resultan de obligado cumplimiento para el contribuyente, pero sientan un precedente administrativo, lo cierto es que además fueron mucho más allá de los estrictos términos en que planteaba la DTE el Real Decreto de inicio, esto es, tenían un marcado carácter *praeter legem*.

Así, por poner un par de ejemplos muy claros, lo que comenzó siendo un proceso de regularización fiscal especial por el que, según la ley, se pagaba un 10 por ciento del capital no declarado y oculto en el extranjero para estar al día con el fisco, pasó a ser un mecanismo de puesta al día por el que se pagó ese mismo porcentaje sobre las rentas de los últimos ejercicios no prescritos, en los que precisamente más acuciaba la crisis económica y financiera y las bolsas internacionales no dieron lugar, precisamente, ni a muchos dividendos ni a rentas del capital significativas. Ese cambio de criterio del objeto gravado por la declaración tributaria especial –de capital oculto a rentas no prescritas- significó un fracaso recaudatorio mayúsculo.

Asimismo, también fue uno de esos reglamentos internos el que dio lugar a lo que yo denominé una “democratización”⁸⁹ de la amnistía, al abrirla no sólo a aquellos que ocultaran bienes y derechos en el extranjero, sino a las personas que mantenían cantidades de dinero efectivo ocultas en territorio español.

PICH relata a la perfección, en una columna periodística, lo que podríamos llamar el proceso *amnistiante*, si se me permite el neologismo, del 2012: *“En primer lugar se reguló a través de una disposición adicional del Real Decreto ley, que determinaba que el plazo para presentarla –se refiere obviamente a la regularización tributaria especial- e ingresar el correspondiente importe finalizaría el 30 de noviembre de 2012. La regulación fue demasiado magra, tanto que dicha norma fue modificada por el Real Decreto-Ley 19/2012, publicado a finales de mayo de ese año, y, de nuevo, por la Ley 12/2012, publicada después de que venciese el plazo de declaración. No contentos con lo anterior, para aclarar la norma fue necesario un desarrollo por orden ministerial, publicada en junio, y sendos informes de la Dirección General de Tributos, de 27 de junio y de 11 de octubre de 2012, este último in extremis antes de que se cumpliera el plazo. Solamente por lo anterior ya nos damos cuenta de que, desde luego, el mecanismo no era perfecto”*⁹⁰.

Si se tiene en consideración el poco calado jurídico de esa normativa especial, a la que se unió un repertorio de “preguntas frecuentes” –FAQ, en el metalenguaje al uso- sito en la página web de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria con varios videos informativos de funcionarios exponiendo, cual grabación de manualidades más propia del portal *Youtube*, cómo debían introducirse los datos en la declaración 750 configurada para tal regularización, se observará la situación de inseguridad jurídica que existía en ese momento, que también dio lugar a un insólito acercamiento de los más altos organismos representativos del fisco a asociaciones profesionales de asesoramiento al contribuyente, participando en charlas multitudinarias en las que se animaba sin complejos a la amnistía⁹¹ mientras el ministro, en paralelo, recordaba el método del palo y la zanahoria, como se ha dicho.

La misma mecánica, marcada por una deficiente técnica legislativa y una actuación entre la mercadotecnia y la amenaza ministeriales, fue utilizada también a la hora de afrontar la primera declaración de información de bienes y derechos en el extranjero y,

89 ALARCÓN GARCÍA, Esaú: “El modelo 750 democratiza la amnistía fiscal”, en www.fiscalblog.es, de fecha 19/5/2012.

90 PICH, Valentín: “El intrínquilis de la declaración tributaria especial”, en *Expansión* del 4 de mayo de 2015.

de hecho, lo que está ocurriendo en la praxis es que en la motivación estereotipada que utiliza la Administración tributaria en los expedientes sancionadores que se han iniciado en casos de presentación extemporánea de esa declaración informativa, se señala como argumento principal para sancionar que *“es de destacar que coincidiendo con la entrada en vigor de esta obligación (comienzos del 2013) la Agencia Tributaria participó en numerosas charlas organizadas por profesionales del ámbito tributario con la finalidad de dar la mayor publicidad acerca de los diversos detalles de la misma”*. De ello se colegiría, según el que parece ser criterio oficial del fisco español, la ausencia de un deber de cuidado por parte del contribuyente que le haría incurrir de forma apodíctica en el elemento subjetivo del tipo punitivo⁹².

Con estos mimbres, resultará razonable pensar que muchos contribuyentes –y, ante todo, muchos asesores de contribuyentes obligados a una presentación telemática que les “marcaba” de cara a una futura responsabilidad civil- no tuvieron el suficiente arrojo para acudir –o, simplemente, no acababan de comprender cómo- a la regularización tributaria del año 2012 y, por ese motivo, optaron por continuar en la opacidad.

Por ello, puede entenderse también que personas que dispusieran de bienes o derechos en el extranjero desde mucho tiempo atrás, necesariamente prescritos, tampoco quisieran, no pudieran o no supieran como cumplir con la nueva obligación informativa que surgió a resultas de la citada amnistía.

De hecho, lo que ha probado el paso del tiempo es que algunas personas que acudieron a la amnistía fiscal han tenido problemas con Hacienda, como mínimo al darse publicidad a unos datos personales que, en principio, deberían haber quedado

91 Memorable fue, en este orden de cosas, la intervención de altos cargos del Ministerio de Hacienda en la Jornada Nacional de la Declaración Tributaria Especial celebrada en Madrid el 24 de octubre de 2012, auspiciada por la Asociación Española de Asesores Fiscales.

92 No se olvide, por el contrario, que recientemente el TEAC en resolución para unificación de criterio de 18 de febrero de 2016 ha puesto de manifiesto que “la utilización de la expresión <<analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad>> no supone motivar suficientemente el elemento subjetivo de la culpabilidad en una resolución sancionadora; bien al contrario, resulta una fórmula generalizada y estereotipada que no es motivación suficiente para apreciar la culpabilidad del presunto infractor”. Se rechaza, de esa manera, “cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. Pero el que exista el elemento subjetivo de la culpabilidad ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la motivación. Hasta tal punto se es exigente, que una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas, ni siquiera es subsanable, siendo criterio de este TEAC que, una vez anulada una sanción por resolución o sentencia por falta de motivación, al tratarse de un elemento esencial, le queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador. Por ello, los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamente la existencia de la culpabilidad deben constar en el expediente sancionador y en el propio acuerdo sancionador, sin que resulte admisible intentar acreditar su existencia por remisión a los hechos que resulten acreditados en el expediente de regularización de la deuda o a otros documentos distintos del expediente sancionador diferentes de la propia resolución sancionadora”.

salvaguardados frente a terceros tanto por la aplicación genérica de lo previsto en el artículo 95 de la Ley General Tributaria –sobre el carácter reservado de los datos de carácter tributario- como de lo especificado en la propia normativa *ad hoc* de la DTE.

GÓMEZ TABOADA auguraba con acierto que *“son miles los contribuyentes que, por diversos motivos –no todos reprobables-, no cumplieron en tiempo y forma y que, en cierto modo, están echados al monte, en un peculiar maquis fiscal. ¡Qué error! ¡Qué inmenso error!”*⁹³

Así las cosas, como relata ALONSO GONZÁLEZ, *“hubo muchos españoles que no lo hicieron –entiéndase acogerse a la regularización tributaria especial del 2012- y, en la actualidad, se debaten en la duda de si es mejor permanecer ocultos o regularizar ya presentando la oportuna declaración complementaria y asumiendo el coste de la cuota debida más intereses y recargos”*. Para seguidamente comentar que, dadas las noticias en referencia al acta liquidada a un contribuyente de Granada de la que se hablará repetidamente en este trabajo, señalar que *“parece que Hacienda no está esperando a los arrepentidos precisamente con los brazos abiertos”*⁹⁴.

En efecto, las palabras de este profesor se han visto confirmadas, desgraciadamente, por el actual Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, para quien *“la norma puede gustar más o menos pero se está aplicando en los términos en que está redactada y no habiendo margen para interpretaciones, aunque se está tratando de aplicar con proporcionalidad”*⁹⁵.

Valga lo dicho hasta ahora a modo de antecedente genérico de las críticas que se verterán en lo sucesivo sobre el nuevo deber informativo para bienes y derechos en el extranjero, haciendo nuestras las palabras de FERRÉ OLIVÉ, para quien *“si bien al adoptar estas reformas se tenía claro el fin perseguido, que no era otro que captar recursos para reflotar una maltrecha economía, la técnica jurídica empleada ha sido desastrosa. Los errores técnicos se fueron resolviendo con nuevos errores técnicos, por lo que el guion parece haber sido escrito siguiendo la Ley de Murphy: ‘Si algo puede salir mal, saldrá mal’*⁹⁶.

93 GÓMEZ TABOADA, Javier: “Un cadáver en la cuneta”, pág.10.

94 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: “La reacción de Hacienda ante quien declara tarde pero voluntariamente”, antes citado.

95 AEDAF: Resumen de la reunión del Pleno del Foro de Asociaciones y Colegios profesionales tributarios del 1 de julio de 2015. Pág. 2.

96 FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos: *op.cit.*, pág.44.

En lo que se refiere, concretamente, a los aspectos sustantivos de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, regulada en el apartado 1º de la DA 18ª de la LGT creada por la Ley 7/2012, son diversos los autores que han puesto de manifiesto críticas muy severas.

Par empezar, FERNÁNDEZ AMOR considera que, *“si bien es verdad que puede llegar a considerarse que el cuidado en la técnica legislativa puede sacrificarse en función de las circunstancias que rodean a la situación que se pretende regular, como ocurre en el presente caso en el que vía ley se pretende reaccionar a una situación económica delicada, ello no impide que sea un punto objeto de comentario”*⁹⁷. Y, así, continúa más adelante concluyendo que *“el ciudadano se encuentra ante una ley de carácter ómnibus que modifica diversos ámbitos del ordenamiento jurídico dificultando su comprensión y aprehensión lo que redundo en una contradicción del principio de seguridad jurídica”*⁹⁸.

Concretamente, PEDREIRA MENÉNDEZ considera que *“tendría mucho más sentido haber modificado el artículo 93 LGT –regulador de la genérica obligación de información de los contribuyentes-, incardinando en el mismo el apartado primero de esta nueva DA18ª LGT, que no llevándola de forma aislada al final de la norma. Las disposiciones adicionales, en una correcta técnica legislativa, deben ser usadas para regular: a) regímenes jurídicos especiales (territoriales, personales, etc) que no puedan situarse en el articulado de la norma; b) excepciones, dispensas y reservas a la aplicación de la norma o alguno de sus preceptos, cuando no sea posible o adecuado regular estos aspectos en el articulado; y c) los preceptos residuales que, por su naturaleza y contenido, no tengan acomodo en ninguna otra parte del texto de la norma. Desde luego, la obligación de información que se crea no consideramos que se encuadre en ninguno de estos supuestos. Por consiguiente, no podemos mostrarnos conforme con la técnica que se ha usado”*⁹⁹.

También ANEIRO PEREIRA juzga una incorrecta *“ubicación formal y dogmática en el texto de la LGT”*, proponiendo como mínimo haber introducido *“sendas referencias a la*

97 FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio: “Examen de la declaración de bienes sitos en el extranjero a través de los principios jurídicos de las obligaciones tributarias formales”, pág.17 y 18.

98 *Ibidem*.

99 PEDREIRA MENÉNDEZ, José: *op.cit.*, pág.39.

*misma en los artículos 29 y 93 aunque su regulación sustantiva se realizase en una Disposición Adicional*¹⁰⁰.

En efecto, la obligación de información sobre activos en el extranjero que regula la disposición adicional decimoctava transcrita *ut supra*, empieza recordando que es una obligación formal de las que se regulan en el artículo 29 de la LGT para, seguidamente, remitirse también al artículo 93 del propio texto legal pero, extrañamente, no se ubica ni en una ni en otra parte de la norma procesal tributaria por excelencia, sino que aparece como “camuflada” en una disposición adicional¹⁰¹.

Si ya carece de sentido esa remisión a otros preceptos de forma tan genérica e imprecisa, cuando bien se podría haber configurado la obligación de información en esos mismos artículos mediante la inclusión de nuevas letras o apartados, lo que parece el colmo del despropósito y que siguiendo a PEDREIRA MENÉNDEZ “*entorpece y estropea la estructura lógica de nuestra LGT*”¹⁰², es mantenerla en un apartado del texto rituario básico del ordenamiento tributario que tiene –o debería tener, en uso de una técnica legislativa adecuada- como fin regular legislación de excepción, temporal o coyuntural. Cierta tufo de vergüenza propia del legislador, de reconocimiento de sus numerosas anomalías o del conocimiento de una futurible derogación, acrisolan tal manera de proceder.

ANEIROS PEREIRA apela, además de al buen uso de la técnica legislativa, a razones de seguridad jurídica, que hubieran aconsejado “*una referencia entre la relación de obligaciones importantes en la aplicación de nuestro sistema tributario como son la de presentar autoliquidaciones y declaraciones, la de llevar libros, la de expedir factura o la de facilitar la práctica de inspecciones. Todo ello pensando, como así se desprende*

100 ANEIROS PEREIRA, Jaime: *op.cit.*, pág.21. En el mismo sentido, CALVO VÉRGEZ en “El régimen fiscal de las ganancias no justificadas de patrimonio a la luz de las recientes reformas tributarias”, pág.120.

101 En este sentido, vale la pena comentar brevemente acerca de la naturaleza jurídica de lo que Jordi JOVÉ I VILALTA denomina “flujos de información”, efectuando la siguiente exégesis: “*la naturaleza jurídica de la comunicación tributaria es la de un deber jurídico en sentido amplio, deber, que según el grado de desarrollo (según la concreción de los sujetos y el alcance del deber), puede constituir un deber en sentido estricto, o bien una obligación formal. El deber en sentido estricto se establece en beneficio de intereses generales, la obligación se establece en beneficio de intereses particulares. El deber supone una sujeción a la norma (o la vinculación a una potestad establecida por la norma. Si dicha norma es de acción (establecida para satisfacer intereses generales), el sujeto a la misma se encuentra ante una potestad o ante un interés legítimo. Si dicha norma es de relación (establecida para satisfacer intereses particulares), el deber, de incumplirse, mediante un proceso de concreción (determinación de los sujetos y del alcance), pasará a convertirse en una obligación y el titular de la situación activa correspondiente resultará titular de un derecho subjetivo*”. En “Comunicación tributaria”, pág.258.

102 PEDREIRA MENÉNDEZ, José: *op.cit.*, pág.39. En idéntico sentido, Aitor ORENA DOMÍNGUEZ destaca “*la deficiente técnica legislativa que se ha utilizado, en cuanto que hubiera sido más lógico incardinar esta nueva obligación de información en el artículo 93 LGT*”, *op.cit.*, págs.103 y 104.

de la Ley en que se trata de una obligación de carácter permanente, esto es no coyuntural, que se integra en nuestro sistema tributario”¹⁰³.

Y es que, como señala ESPEJO POYATO, “se trata de una obligación de información configurada en términos extraordinariamente amplios y con un régimen sancionador extremadamente duro (...). Es evidente que la legítima lucha contra el fraude requiere cada vez mayor información, lo que podría justificar el establecimiento de una obligación de este tipo. Pero quizá el legislador se podría haber autoexigido un mayor cuidado en el diseño de la misma, lo que hubiera redundado en una menor intromisión en la vida de los ciudadanos, con un consiguiente mejor control de la presión fiscal indirecta y, al mismo tiempo, con una muy superior eficiencia en la actuación de los poderes públicos”¹⁰⁴.

A mi modo de ver, la inclusión del deber informativo obviamente no debería haberse realizado en una disposición adicional, pero tampoco en el artículo 29 LGT, pues en la letra c) del apartado 2º de éste, ya se habla genéricamente de “la obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones” y la remisión que la nueva norma realiza a tal precepto podría considerarse suficiente para su correcta configuración jurídica.

Ahora bien, dicho lo anterior, consideramos que la ubicación sistemática del nuevo deber informativo debería haberse realizado –dada su importancia, su carácter genérico y lo lacerante de su régimen sancionador- en una nueva letra –la “d”, en la redacción vigente *ratione temporis*- del apartado 1 del artículo 93 de la LGT.

No obstante todos los óbices que se han puesto de manifiesto acerca de la técnica legislativa empleada por la Ley 7/2012, debe también indicarse que, dada la jurisprudencia existente del Tribunal Constitucional -TC, en lo sucesivo-, no se observaría por tal motivo ningún quebrantamiento de los derechos constitucionales de los ciudadanos.

En efecto, en este orden de cuestiones, en sentencia de 16 de febrero de 2012 – nº20/2012- el TC se manifestó en estos términos: “El legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los impuestos y los demás tributos que sirven para sostener los gastos públicos. En el ejercicio de su libertad de configuración

103 ANEIROS PEREIRA, Jaime: *op. cit.*, pág.21.

104 ESPEJO POYATO, Isabel: *op.cit.* pág.48.

normativa, el legislador debe tomar en consideración las circunstancias y los datos relevantes, atendida la naturaleza y finalidad de los distintos impuestos, tasas y otras figuras tributarias que puede establecer, dentro de los márgenes constitucionales. Es obvio que el legislador puede estar guiado por razones de política financiera o de técnica tributaria, que le lleven a elegir la regulación más conveniente o adecuada; lo que no corresponde en modo alguno al Tribunal Constitucional es enjuiciar si las soluciones adoptadas en la ley tributaria sometida a control de constitucionalidad son las más correctas técnicamente, aunque indudablemente se halla facultado para determinar si en el régimen legal del tributo el legislador ha sobrepasado o no los límites constitucionales” –Fundamento Jurídico 8º-.

De lo anterior se derivaría que las críticas vertidas en el orden puramente técnico o, si se quiere, de “estética” jurídica solo pudieran efectuarse a efectos meramente dialécticos, siendo clara muestra de la pobreza y ligereza con la que actúa en este siglo el legislador tributario, sin que de ellas se pueda extraer *per se* un quebranto de los derechos de los ciudadanos susceptible de defensa constitucional.

3.2. *La perspectiva del principio de proporcionalidad*

A pesar de que, más adelante, se tratará nuevamente del juicio de proporcionalidad en el ámbito comunitario y, también específicamente, en los correlatos sancionadores de esta novedosa obligación de información sobre activos en el exterior, consideramos que primero cabe plantearse si la medida informativa en sí misma, tal y como se ha implantado –con independencia del régimen sancionador- y en clave interna –esto es, con independencia de la doctrina emanada por el Tribunal de Luxemburgo- resulta proporcionada.

A pesar de encontrarnos con un deber aparentemente formal, las consecuencias que se derivan de su incumplimiento o cumplimiento incorrecto o extemporáneo pueden llegar a tener carácter sustantivo. Eso concede a la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero unas características muy especiales que la distinguen del resto de obligaciones formales comunes.

Desde la perspectiva puramente formal, se trata sin duda de una obligación accesoria a la principal, como es el deber de contribuir, si bien ese hecho no supone que su fijación legal no esté sometida a límite alguno. En efecto, como señala FERNÁNDEZ

AMOR, “los deberes formales constituyen un aspecto esencial del fenómeno tributario y, como la realidad muestra, ineludible. Ahora bien, su establecimiento no es gratuito o huérfano de parámetros a los que ajustarse. No cabe el establecimiento indiscriminado. Se ha pasado de considerarlos una obligación de carácter secundario a ir adquiriendo identidad propia toda vez que pueden contraponerse a otros derechos y garantías fundamentales de las personas como son el derecho a la intimidad o a los propios datos cuando se trata de los deberes de aportar información de la persona”.¹⁰⁵

Así las cosas, el primer análisis dogmático de la figura aquí estudiada debe de partir del sistema de evaluación de la proporcionalidad que tiene fijado el Tribunal Constitucional –por todas, en sentencia de 16 de diciembre de 1996, nº 207/96-, para comprobar si una medida restrictiva de un derecho fundamental supera el juicio de proporcionalidad¹⁰⁶.

A tal fin, el máximo intérprete de la Carta Magna tiene dicho que es necesario constatar si cumple los tres siguientes requisitos o condiciones: (i) juicio de idoneidad, esto es, si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto; (ii) juicio de necesidad, es decir, si no existe otra medida más moderada para la consecución del mismo propósito con igual eficacia y (iii) juicio de proporcionalidad en sentido estricto, esto es, si la medida es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto¹⁰⁷.

En efecto, la citada resolución de 1996 concreta la regla de proporcionalidad en su Fundamento de Derecho 4º señalando que:

“ E) Principio de proporcionalidad.

¹⁰⁵ FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio: *op.cit.*, pág.5.

¹⁰⁶ En efecto, la proporcionalidad no es un principio expresamente establecido en la Constitución, si bien su utilización para la ponderación de derechos fundamentales en conflicto es tradicional y pacífica. *Vide*, en este sentido, las SSTC 76/90, de 30 de mayo, que evalúa la constitucionalidad de diversos preceptos de la reforma de la LGT efectuada en virtud de la Ley 10/1985; 66/91, de 22 de marzo, relativa a una prohibición de pesca de cangrejos de río; 151/97, de 30 de octubre, relativa a un caso de adulterio en el ámbito castrense; 37/98, de 17 de febrero, relativa a la grabación de imágenes por parte de la policía a piquetes informativos, etc.

¹⁰⁷ Siguiendo a Luis María DÍEZ-PICAZO, “el principio de proporcionalidad tiene su origen en Alemania, donde viene siendo empleado tanto en derecho administrativo como en derecho constitucional, y se ha extendido en los últimos años por Europa gracias a su recepción por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y, sobre todo, por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea”. El autor efectúa una interesante distinción entre proporcionalidad y razonabilidad, consistente en que “esta última exigiría simplemente que los actos de los poderes públicos se ajusten a los cánones de sentido común generalmente admitidos, no que dichos actos sean gravosos para el particular en el menor grado posible. Así, la razonabilidad representaría un test menos exigente –arraigado en algunos ordenamientos, como el inglés-, ya que no requiere la minimización de la intervención, sino sólo que ésta no sea absurda”. “Sistema de Derechos Fundamentales”, pág. 122.

Según doctrina reiterada de este Tribunal, una exigencia común y constante para la constitucionalidad de cualquier medida restrictiva de derechos fundamentales (por todas, STC 56/1996), entre ellas las que supongan una injerencia en los derechos a la integridad física y a la intimidad (por todas, SSTC 120/1990, 7/1994 y 143/1994), y más en particular de las medidas restrictivas de derechos fundamentales adoptadas en el curso de un proceso penal (por todas, SSTC 37/1989, 85/1994 y 54/1996) viene determinada por la estricta observancia del principio de proporcionalidad.

En este sentido, hemos destacado (SSTC 66/1995 y 55/1996) que, para comprobar si una medida restrictiva de un derecho fundamental supera el juicio de proporcionalidad, es necesario constatar si cumple los tres siguientes requisitos o condiciones: 'si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad); y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto)'. (...)

Así pues, para que una intervención corporal en la persona del imputado en contra de su voluntad satisfaga las exigencias del principio de proporcionalidad será preciso: a) que sea idónea (apta, adecuada) para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella (art. 18 C.E.D.H.), esto es, que sirva objetivamente para determinar los hechos que constituyen el objeto del proceso penal; b) que sea necesaria o imprescindible para ello, esto es, que no existan otras medidas menos gravosas que, sin imponer sacrificio alguno de los derechos fundamentales a la integridad física y a la intimidad, o con un menor grado de sacrificio, sean igualmente aptas para conseguir dicho fin; y c) que, aun siendo idónea y necesaria, el sacrificio que imponga de tales derechos no resulte desmedido en comparación con la gravedad de los hechos y de las sospechas existentes."

Evaluar el juicio de idoneidad en una obligación de naturaleza informativa se fundamenta en comprobar si se han excluido aquellas operaciones o situaciones que no sean adecuadas por no servir al interés perseguido en el procedimiento en que dicha actuación se enmarca, esto es, aquella información que no tenga trascendencia tributaria en el caso concreto.

En el asunto que venimos estudiando, esto es, el de la obligación de información sobre el patrimonio en el exterior, resulta harto complicado efectuar ese examen pues es difícil determinar las estadísticas del patrimonio exterior que no ha sido regularizado, al permanecer éste lógicamente fuera del circuito económico oficial –sino, no sería patrimonio oculto-.

En otros términos, únicamente tendremos información de un lado de la moneda, el de los activos foráneos declarados desde el 2012, pero no el que continúa en el extranjero sin declarar. Eso sí, es voluntad manifiesta de la Administración el dar el mensaje público de que la obligación informativa está resultando exitosa, como demuestran las estadísticas que se publican periódicamente a este respecto en prensa.

En este sentido, la Agencia Tributaria se ha ido encargando de forma periódica de extraer información pública sobre el número de contribuyentes que van incorporando a sus impuestos periódicos rendimientos de activos en el exterior tras haber cumplido con el deber informativo que venimos cuestionando, recordando secularmente las nuevas bases imponibles detectadas por las sedicentes bondades del sistema, cosa de la que ya se habló en apartados anteriores¹⁰⁸.

Poniendo en cuestión la dimensión cuantitativa de la información que permanece oculta y que, precisamente por la onerosidad sin parangón del cumplimiento intempestivo de tal obligación informativa, tiene muchos visos de continuar oculta por muchos años –o, como se dice en otra parte de este trabajo, en que las personas afectadas se esmeren aun más en su ocultación-, lo bien cierto es que el número de declarantes de bienes y derechos en el extranjero crece exponencialmente y, aunque ello pueda deberse en mayor medida a la implementación del acuerdo multilateral de intercambio automático de información tributaria del que ya se ha hablado en multitud de jurisdicciones antaño destinatarias de ese dinero opaco que a la propia declaración informativa, estadística en mano debemos considerar como idónea para su finalidad la medida creada a tal efecto.

108 Añadir, si acaso, que SIMÓN ACOSTA fue el primero en recoger información de una nota de prensa del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de 3 de diciembre de 2012, la cual indicaba que “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, correspondientes a 129.925 personas físicas (67.100 millones de euros) y 1.486 personas jurídicas (20.590 millones de euros)”. SIMÓN ACOSTA, Eugenio: “Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el extranjero”, pág.44.

Respecto del juicio de necesidad de una obligación de carácter informativo, superarlo exige que la medida sea útil para los fines que persigue que, en el fondo, no son más que la aplicación de un sistema tributario justo de conformidad con el artículo 31.1 de la Carta Magna, sin que a tal efecto resulte plausible instrumentar otra declaración informativa menos gravosa e igual de eficiente.

El primer óbice en cuanto a la necesidad de tal medida se encuentra en su carácter extensivo, pues resulta tan genérica que sólo se encuentra limitada por el hecho de cumplir las situaciones de (i) ser residente en territorio español y (ii) disponer de bienes y derechos en el extranjero (iii) que superen 50.000 euros –aunque sea de forma conjunta con otras personas-.

Así, como señala CALVO VÉRGEZ, se trata de una obligación que, por su carácter genérico, tiene “*un criterio delimitador amplio, como es el de la residencia*”¹⁰⁹, lo que determina que cualquier contribuyente obligado a tributar por el IRPF y por IS por su renta mundial se encuentre, cumpliéndose las condiciones específicas del modelo, obligado a la declaración informativa.

De este modo, resultan apriorísticamente obligados a la presentación del formulario informativo todas las personas físicas residentes, ejerzan o no una actividad económica, las sociedades de todo tipo que residan en territorio español de acuerdo con los criterios fijados por la ley que regula el Impuesto sobre Sociedades, los establecimientos permanentes en territorio español de entidades no residentes y las entidades en régimen de atribución de rentas del artículo 35 de la ley del IRPF, esto es, comunidades de bienes, sociedades civiles (que, a partir de 2016, pasan a ser contribuyentes por el IS) y las herencias yacentes. No obstante, los contribuyentes acogidos al régimen de ‘impatriados’ en el IRPF, los cuales no obstante su condición de residentes no tributan por su renta mundial, no tendrán esta obligación, según la interpretación dada específicamente por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a este supuesto¹¹⁰.

109 CALVO VÉRGEZ: *La aplicación de la Orden...*, pág. 159.

110 Concretamente, en una pregunta frecuente –FAQ- que señala literalmente lo siguiente: “*Una persona física residente en España acogida al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español previsto en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ¿tiene obligación de presentar esta declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero? ¿Tienen obligación de informar el cónyuge e hijos de la persona física residente en España acogida a este régimen fiscal? No Normativa: La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, pese a no estar ligada a ningún impuesto específico, tiene reguladas para algunos tributos las posibles consecuencias en caso de incumplimiento. En concreto para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, estas consecuencias se ciñen a los contribuyentes obligados a tributar por el Impuesto por la integridad de su renta, circunstancia que no concurre para las personas físicas acogidas al mencionado régimen fiscal previsto en el artículo 93 de la Ley de IRPF, por lo que no resultan obligados a cumplimentar la nueva declaración informativa. (...)*”.

Es más, en realidad, el concepto utilizado por la ley para delimitar el ámbito subjetivo de aplicación de la obligación que aquí estudiamos es más amplio, pues utiliza el término “obligados tributarios”, que se remite al artículo 35 de la LGT, abarcando teóricamente a sujetos como los retenedores, los repercutidos, los sujetos a realizar obligaciones formales, etc. Es el reglamento, pues, el que acota en cierta manera ese espectro de obligados tan amplio limitándolo a los ya señalados.

En este mismo sentido, FERNÁNDEZ AMOR pone de manifiesto la incongruencia que supone que *“contrastando la Disposición Adicional objeto de comentario y el art.93 –de la LGT–, el ámbito de aplicación subjetivo es más amplio en la primera norma que en la segunda e, incluso, en esta se tendió más a la concreción que en la primera. Pudiendo hacerlo, el legislador no empleó el concepto obligado tributario en la obligación de aportar información del artículo con el que se compara la Disposición Adicional decimoctava sino que ha sido más preciso concretando los sujetos obligados y sus tareas”*¹¹¹.

Señala ORENA DOMÍNGUEZ que *“quienes van a resultar especialmente ‘perjudicados’ no son los residentes desde hace años en España que hayan cumplido fielmente con sus obligaciones fiscales, sino los trabajadores desplazados a España por su empresa y que lleven viviendo en España más de 183 días, lo que les convierte en residentes fiscales, salvo que se hayan acogido al régimen especial de trabajadores impatriados”*¹¹².

No estamos de acuerdo con ese aserto pues, técnicamente, la aplicación de las sanciones por el incumplimiento del régimen informativo para bienes en el exterior resulta igual de gravosa para aquel que emigra a España que para el que ha sido toda su vida residente en nuestro Reino, si como dice el autor ha cumplido estrictamente con sus obligaciones fiscales.

En efecto, en ambos casos se aplicarían las onerosas sanciones de la DA 18ª, por lo que no se advierte la diferencia de criterio por la que se pueda llegar a considerar a los trabajadores desplazados como especialmente perjudicados. Es más, a nuestro modo

Fuente:http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Modelos_Procedimientos_y_Servicios/Ayuda_Modelo_720/Informacion_genera/Preguntas_frecuentes_actualizadas_a_marzo_de_2014/Preguntas_frecuentes_Modelo_720/Obligacion_de_declarar/Una_persona_fisica_residente_en_Espana_acogida_al_regimen_fiscal_especial_aplicable_a_los_trabajadores_desplazados_a_territorio_regimen_fiscal.shtml.

111 FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio: *op.cit.*, pág.8.

112 ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: *op.cit.*, pág.113.

de ver, precisamente uno de los problemas del régimen informativo implantado por la Ley 7/2012 es su carácter genérico, que obliga a la presentación del formulario, de forma telemática, tanto a un jubilado de 90 años o a un enfermo mental como a un inmigrante con pocos estudios o a un empleado de alta dirección procedente de la matriz europea de un grupo multinacional.

En este orden de cosas, ANEIROS PEREIRA avizora *“problemas en los casos en los que la existencia de los bienes o la propia gestión del patrimonio no sea del todo conocida por el contribuyente obligado. Pueden ser los casos de elementos patrimoniales adquiridos por herencia o de bienes titularidad de emigrantes o inmigrantes. En efecto, piénsese en una explotación económica o en unos terrenos propiedad de varios sujetos, de los cuales sólo alguno reside en España. Igualmente, los supuestos de inmigrantes de alto poder adquisitivo que conservan en sus países de origen bienes o dinero que supera ligeramente el umbral previsto por la normativa española. Lo mismo puede suceder con un emigrante español que conserva una cuenta bancaria, una vivienda o cualquier otro bien en el país en el que residió durante unos años y que actualmente se encuentra en España disfrutando de una pensión”*¹¹³.

También FALCÓN Y TELLA señala que *“un pensionista extranjero que se ha trasladado a vivir a España, o un obrero de la construcción que vino a España a trabajar hace años y se ha quedado en paro, pero sigue siendo residente fiscal en España, es mucho más probable que tenga cuentas o bienes inmuebles en su país de origen. Por tanto, la obligación de presentar el modelo 720 afecta especialmente a estas personas que son nacionales de otros Estados miembros y han ejercido su derecho a establecerse en España”*¹¹⁴.

Sobre este aspecto, es de gran interés la siguiente reflexión que realiza PEDREIRA MENÉNDEZ: *“En materia de inmuebles consideramos que se va a producir una situación realmente peculiar, ya que muchos inmigrantes que son residentes fiscales en España van a tener la obligación de informar sobre los inmuebles que pueden tener en sus países de origen. La renta que podría estar siendo ocultada a la Administración española es la relativa a las imputaciones de renta inmobiliaria en el IRPF o los rendimientos de capital inmobiliario si los tuvieran arrendados. Desde luego, no parece que estas cantidades vayan a mejorar sustancialmente la ratio de ingresos por estos tributos. Sin embargo, sí que van a generar una importante fuente de problemas, ya*

113 ANEIROS PEREIRA, Jaime: *op.cit.*, pág.37.

114 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *op.cit.*, pág.16.

*que dudamos que estas personas vayan a cumplir con esta obligación tributaria, con las consecuencias que veremos que ello acarrea. Pueden pensar en la profesora de inglés que ha heredado una vivienda de sus padres en Irlanda, aunque lleva quince años residiendo en España, o en el argentino que tiene un apartamento en Buenos Aires. Sinceramente, dudamos que ninguno de ellos cumpla con esta obligación, ni creemos que la Administración española se entere jamás de ello*¹¹⁵.

No podemos mostrarnos de acuerdo con todas las afirmaciones que se realizan por el autor. Puede discutirse si hubiera resultado mejor una obligación específica para productos financieros, como la americana, al ser estos los que habitualmente poseen en el exterior los grandes patrimonios y el habitual destino del dinero oculto. *A pari*, en los antípodas de ese razonamiento también se podría considerar que lo problemático de la obligación que se ha configurado es, precisamente, que no es genérica para todo tipo de bienes. Ahora bien, criticar la inclusión de los inmuebles porque afecte a un determinado perfil de residentes en España que proceden del extranjero no entraría dentro del terreno estrictamente dogmático sino, más bien, en el ámbito de la sociología jurídica.

Es cierto que puede darse la situación de que dejen inmuebles deslocalizados y no informados en el extranjero de forma involuntaria. Ahora bien, también es cierto que no dejan de ser residentes en España y, por ende, tanto contribuyentes al erario público como beneficiarios del gasto público español. A más abundar, habitual será que esos inmuebles en el exterior estén cedidos a algún tercero a cambio de algún tipo de renta difícilmente detectable por la Hacienda española, con lo que unos rendimientos tributarios que indudablemente forman parte de la renta mundial del beneficiario habrán dejado de contribuir al Erario público. Además, sí que es posible que la Administración tributaria conozca su existencia, por ejemplo si con las rentas obtenidas el contribuyente recibe una transferencia a una cuenta española de un banco extranjero. Lo que sí que puede resultar problemático, en su caso, es la determinación de la imputación de renta inmobiliaria de un bien raíz en el extranjero, pero eso ya entra dentro de una praxis tributaria diaria que nunca resulta sencilla¹¹⁶.

115 PEDREIRA MENÉNDEZ, José: *op.cit.*, pág.41.

116 Una crítica similar se puede efectuar respecto del razonamiento que Juan CALVO VÉRGEZ plasma en su libro *El régimen...*, en el sentido de que *"en la práctica los sujetos susceptibles de verse especialmente perjudicados son, no aquellos residentes desde hace años en España que hayan cumplido fielmente con sus obligaciones fiscales, sino los trabajadores desplazados a España por su empresa que lleven viviendo en España más de 183 días (...)"*, pág.247.

Con respecto al umbral mínimo establecido por la normativa española para verse obligado a declarar un activo en el exterior, ANEIROS PEREIRA admite que *“pese a lo loable de la previsión de un mínimo, no se conocen las razones de la cifra final puesto que ésta no constituye ni el umbral ni el límite de ninguna obligación tributaria sobre inmuebles, valores, depósitos o cualquier otro bien o derecho. Ello será relevante a los efectos de la sanción que pueda imponerse por la falta de declaración puesto que, en unos pasos, puede ser una parte ínfima del patrimonio del sujeto y, en otras, la totalidad del mismo”*¹¹⁷.

Para FALCÓN Y TELLA, *“el modelo 720 no supera ni el juicio de necesidad ni el de proporcionalidad en sentido estricto. En efecto, no se establece ningún mínimo de renta o de patrimonio, de manera que un emigrante que haya enviado 50.000 euros a su país para que le construyan una casa, o un pensionista extranjero que tiene un fondo de inversión en su país, puede verse obligado a presentar la declaración, incluso aunque no tenga ninguna obligación en concepto de IRPF y de Impuesto sobre el Patrimonio”*¹¹⁸.

Volviendo a las críticas que efectúa el profesor PEDREIRA, en el mismo trabajo señala que *“ya había una obligación de declaración de estos bienes y derechos implícita en nuestros impuestos sobre la Renta y en el Impuesto sobre el Patrimonio (...) por tanto, esta nueva obligación de información sólo debería servir para controlar bienes y derechos no generadores de rentas y que se correspondan con obligados tributarios que no tuvieran obligación de declarar por el Impuesto sobre el Patrimonio, ya que el resto de bienes y derechos ya deberían ser conocidos por la Administración tributaria, si los obligados tributarios estuvieran cumpliendo oportunamente con sus obligaciones”*¹¹⁹.

Esa obligación no es, a mi modo de ver, implícita, sino bien explícita y se vehicula a través del formulario de presentación de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, si bien existen causas que exoneran de la obligación de presentación del formulario anual; por todas, el mínimo exento para declarar que cada Comunidad Autónoma puede establecer o el estatal, en caso contrario.

117 ANEIROS PEREIRA, Jaime: *op.cit.*, pág.37.

118 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *op.cit.*, pág.13. Idéntico criterio es el seguido por AEDAF en su informe con idéntico título, pág.9.

119 PEDREIRA MENÉNDEZ, José: *op.cit.*, pág.39.

A mi modo de ver, la inclusión de las rentas generadas por el patrimonio en el exterior en la declaración del IRPF no supone de por sí, como señala este autor, que la Administración tenga conocimiento de los bienes y derechos que formen aquél, puesto que tal tributo tiene como objeto gravable la renta obtenida por el contribuyente, esto es, los rendimientos, ganancias e imputaciones que fija oportunamente la Ley del IRPF vigente en cada momento. De esa declaración de rentas no tiene la Administración porqué extraer con claridad que existe un patrimonio en el exterior y, por consiguiente, no se puede concluir que tenga conocimiento de su existencia. O, cuando menos, no existe un paralelismo claro entre la inclusión en la declaración de Renta de los rendimientos obtenidos de activos en el exterior y la obligación de declararlos al fisco.

En todo caso, lo que sí podría dar indicios de la existencia de un patrimonio foráneo sería el posible descuadre entre los rendimientos autoliquidados y la información de que dispusiera Hacienda sobre un contribuyente a través de los datos fiscales que reciba de terceros por los diversos medios de información tributaria existentes. Pero los mecanismos de información tributaria de terceros no son perfectos y, en su caso, lo que tal incongruencia podría dar lugar es al envío de un requerimiento al propio contribuyente afectado. En última instancia, de esa información aportada ex profeso por el propio ciudadano, la Hacienda Pública resultaría conocedora de los bienes y derechos en el extranjero cuyas rentas han sido declaradas pero, como se puede comprobar por el gran número de condicionales que se han utilizado en esta hipótesis, todo ello no deja de ser una posibilidad que no debe verse como el común de los casos y, menos aún, como una correlación inmediata entre renta foránea declarada en IRPF –menos aún, en el ámbito del IS- y patrimonio en el exterior informado.

Con ello se quiere únicamente señalar que puede darse el caso de contribuyentes con rentas extranjeras declaradas de forma habitual en su IRPF, esto es, no ocultas a la Administración, respecto de los que sí tendría apriorísticamente sentido jurídico –a efectos informativos- que se vieran obligados a cumplimentar un deber informativo de sus activos en el exterior, o que lo hicieran terceros en su nombre.

A pesar de estos óbices, sí que existiría una duplicidad de deberes formales para aquellos sujetos obligados efectivamente a la presentación del Impuesto sobre el Patrimonio por superar los mínimos exentos fijados en la normativa, según se ha dicho y, en tales casos, asumimos las palabras de FERNÁNDEZ AMOR en el sentido de que ello *“no es acorde con el principio de proporcionalidad que se prevé en el artículo 3.2 de la LGT (...). Tampoco se ajusta a la limitación a los costes indirectos que recoge el*

mismo precepto o al derecho del obligado tributario que se prevé en la letra h) del art. 34 de la LGT relativo a la no aportación de documentos ya presentados, si se interpreta el concepto 'documentos' en función de la información que contiene. En virtud de lo aquí considerado se entiende desproporcionado el objetivo perseguido por el legislador en tanto que la información que da contenido al deber de declarar, de forma directa o indirecta, puede ser obtenida por la Administración por otros medios como son las declaraciones de los tributos citados¹²⁰ –en alusión a Renta y Patrimonio-.

Otra declaración, también tradicional y explícita, del patrimonio foráneo la encontramos en los formularios estadísticos del Banco de España, si bien en estos casos se trata de una obligación administrativa que quedaría extramuros del orbe tributario.

En efecto, en el marco normativo de ordenación bancaria, que se encuentra bastante fragmentado en normativa diversa, se regula una obligación de información sobre cuentas y operaciones con valores en el extranjero, que puede coincidir de forma parcial o total con la obligación tributación de información sobre activos en el extranjero.

La finalidad de estas obligaciones es múltiple, si bien persigue básicamente el control de las transacciones exteriores sobre el movimiento de capitales y fines de tipo estadístico.

En el ámbito interno, el régimen de la obligación de información de cuentas en el extranjero en el año 2013 –año en que debía presentarse la primera declaración tributaria informativa de activos en el extranjero- se encontraba regulado por la Circular 3/2006, de 28 de julio, del Banco de España -B.O.E. de 11 de agosto-, que regulaba desde la comunicación de la apertura, cancelación y modificación de cuentas en el extranjero, hasta la información sobre cobros, pagos y transferencias realizados mediante abonos y adeudos en las cuentas¹²¹.

120 FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio: *op.cit.*, pág.13.

121 Por lo que se refiere a la apertura, cancelación y modificación de cuentas en el extranjero, debía comunicarse en el mes posterior a la operativa correspondiente y, de tratarse de una apertura de cuenta, la comunicación conllevará la identificación de la cuenta con un número de registro de la misma en el Banco de España, que tenía especial trascendencia para el caso de que los saldos de esa cuenta quisieran repatriarse a una cuenta de una entidad financiera sita en el territorio nacional.

En lo que respecta a la información sobre cobros, pagos y transferencias realizados mediante abonos y adeudos en las cuentas, la obligación tenía una periodicidad mensual, debiendo remitirse al organismo de control –el Banco de España- la información, no más tarde del día 20 del mes siguiente al que se informa.

Como excepción, no estaban obligados a presentar dichas declaraciones mensuales los titulares de cuentas en el exterior cuando ni la suma de abonos ni la de adeudos, en un mes, alcancen el importe de 3 millones de euros o su contravalor en otras monedas. Ello no obstante, si en un mes

A partir de 1 de enero de 2014 y a causa de la entrada en vigor de la Circular 4/2012, de 25 de abril -B.O.E. del 4/5-, el régimen bancario informativo de operaciones en el extranjero se unifica para todas las personas físicas y jurídicas residentes en España, distintas de los proveedores de servicios de pago inscritas en los registros oficiales del Banco de España, que realicen transacciones con no residentes o mantengan activos o pasivos frente al exterior¹²².

determinado, en abonos o adeudos, se alcanzaba la cifra citada, la declaración mensual que se realice englobará las operaciones no informadas del mes o meses anteriores.

Por otro lado, se regulaba la presentación de una declaración recapitulativa anual para aquellos titulares de cuentas que hubieran quedado exentos de informar en algún mes del año, o en todos ellos. En tales supuestos, los titulares se veían obligados a hacer una declaración en el último mes de cada año, que contendrá las operaciones no declaradas durante el año, abonadas o adeudadas en la cuenta desde el último período declarado, así como los saldos inicial y final.

Con carácter general, esta declaración debía enviarse al Banco de España, como máximo, el 20 de enero del año siguiente al que se informa. Sin embargo, si ni la suma de adeudos ni la de abonos han superado, en el curso de todo un año natural, el importe de 600.000 euros, o su contravalor en otra monedas, la declaración solo se enviaba al Banco de España a requerimiento expreso de éste, en un plazo máximo de dos meses desde la fecha de su solicitud por el organismo.

Paralelamente y con relación a personas físicas y jurídicas residentes que mantengan activos en el extranjero en forma de valores negociables depositados en entidades no residentes, en el año 2013 existía una obligación de información que viene desarrollada por otra Circular del Banco de España, la 2/2001, de 18 de julio (B.O.E. de 2 de agosto).

Los deberes estadísticos, en este caso, se refieren a valores negociables depositados en entidades no residentes, que realicen operaciones utilizando cuentas de valores abiertas con entidades depositarias no residentes o que mantengan depositados saldos de valores en entidades no residentes.

La periodicidad de la comunicación también era mensual, dentro de los diez días hábiles siguientes al fin de cada mes, debiendo aportarse información sobre los valores negociables depositados en entidades no residentes y emitidos por no residentes, así como información sobre valores negociables depositados en entidades no residentes y emitidos por residentes.

Esta obligación quedaba exonerada si los saldos en valores o las operaciones con valores no superan, respectivamente, los seis millones o los sesenta millones de euros.

122 En efecto, con la nueva normativa se informará sobre actos, negocios y operaciones que supongan, o de cuyo cumplimiento puedan derivarse, cobros, pagos o transferencias exteriores, así como se suministrarán datos sobre las variaciones en cuentas o posiciones financieras deudoras o acreedoras. En particular, el objeto de la información será:

Operaciones por cuenta propia con no residentes, sea cual sea su naturaleza e independientemente de cómo se liquiden, es decir, bien se liquiden mediante transferencias exteriores, a través de abonos o adeudos en cuentas bancarias o inter empresa, por compensación o mediante entrega de efectivo.

Salvos y variaciones de activos o pasivos frente al exterior, cualquiera que sea la forma en la que se materialicen (cuentas en entidades bancarias o financieras, cuentas inter empresa, depósitos de efectivo o de valores, participaciones en el capital, instrumentos representativos de deuda, instrumentos financieros derivados, inmuebles, etc.).

Por lo que se refiere a los plazos de cumplimiento, se establece una periodicidad anual para las transacciones inferiores a 100 millones de euros e, incluso, si el importe no supera el millón de euros la declaración solo se enviará al Banco de España a requerimiento expreso de éste, en un plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha de su solicitud. Por el contrario, si los importes de las transacciones durante el año inmediatamente anterior, o los saldos en activos y pasivos el 31 de diciembre del año anterior, son iguales o superiores a 100 millones e inferiores a 300 millones de euros, el plazo de presentación pasa a ser trimestral.

Si los importes de esas transacciones durante el año anterior, o los saldos de activos y pasivos el 31 de diciembre del año anterior, son iguales o superiores a 300 millones de euros, entonces la obligación tendría carácter mensual.

En el apartado sancionador, la normativa reguladora es la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas en el exterior, en cuyos apartados 8 y 9 detalla un régimen sancionador por el incumplimiento o cumplimiento tardío de dichas obligaciones administrativas.

Así las cosas, la sanción mínima, para el caso de cumplimiento extemporáneo de la obligación de presentar una declaración informativa, sin requerimiento administrativo previo, sería de entre 150 y 300 euros si no han transcurrido más de seis meses o de entre 300 y 600 euros, en caso contrario. En caso de que dicho cumplimiento tardío se deba a un previo requerimiento del Banco de España, la sanción mínima sería de amonestación pública o privada y una multa, que podrá ascender hasta un cuarto del contenido económico de la operación sin que pueda ser inferior a 3.000 euros.

La sanción para el caso de descubrimiento del incumplimiento de la obligación de declarar cuentas en el exterior por importe superior a seis millones de euros conllevaría, por su parte, una sanción económica de hasta la mitad del contenido económico de la operación, sin que pueda ser inferior a 6.000 euros.

La obligación estadística relativa a activos en el exterior tiene como destinatarios a grandes contribuyentes, a diferencia del deber informativo tributario que se viene estudiando, que afectaría a la generalidad de residentes fiscales en España, cualquiera que sea su condición, con el requisito básico de que superen el umbral de 50.000 euros por activo declarable.

Tal y como señala ANEIROS PEREIRA, y en esto sí que estamos totalmente de acuerdo, *“al amparo del artículo 94 de la LGT el contenido de estas declaraciones informativas –las estadísticas frente al Banco de España- podría intercambiarse con la Administración tributaria”*¹²³, de modo que por esa simple vía de comunicación interadministrativa, no se hiciera recaer en un mismo contribuyente el cumplimiento duplicado de un idéntico o muy parecido deber informativo.

Es cierto que, con la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, reguladora de la relación entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos, no existía un derecho subjetivo de éste por el que únicamente debiera dar información a una Administración, de modo que fuera esta última, por vía de colaboración interadministrativa, la que remitiera esa misma información a otras Administraciones que la precisaran. No existe una Administración Pública Única en nuestro ordenamiento jurídico y, desgraciadamente para la salud ciudadana, distintos organismos públicos pueden solicitarle, acumuladamente, la misma información.

Sin embargo, sí que existe una exigencia de limitación de costes indirectos al ciudadano en la normativa tributaria y, *a fortiori*, la Ley 39/2012, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que derogará tras su *vacatio legis* –esto es, el 2 de octubre de 2016- a la citada Ley 30/1992 y que avanza en la línea de la relación telemática entre los ciudadanos y las Administraciones Públicas, ha evolucionado en esta órbita al incluir como derecho de aquél –artículo 13.a)- el de *“comunicarse con las Administraciones Públicas a través de un Punto de Acceso General electrónico de la Administración”*.

Como se ha expuesto repetidas veces a lo largo de este trabajo, la preexistencia de estas obligaciones informativas respecto de cuentas y valores en el extranjero aún hace más peregrina y desproporcionada la obligación tributaria informativa que ahora se impone a todos los contribuyentes, pues supone una duplicidad de información a la Administración Pública.

¹²³ ANEIROS PEREIRA, Jaime: *op.cit.*, pág.44.

Cabría extraer de ese novedoso “*Punto de Acceso General*”, que según la Exposición de Motivos de la propia norma funcionará como punto de entrada electrónico, una suerte de nuevo derecho subjetivo del contribuyente a ejercer sus derechos y obligaciones a través de una “ventanilla única administrativa”, aunque en el momento actual de la tecnología y de las relaciones interadministrativas entre las diversas Administraciones Públicas, habrá que ver cómo evoluciona en la praxis, debiendo tenerse en cuenta también que esa relación interadministrativa debe respetar en todo caso la protección de datos protegida constitucionalmente, por lo que debería ejercitarse únicamente previa solicitud, autorización o cuando menos, conocimiento, del propio ciudadano.

En cualquier caso, tanto los deberes informativos existentes en la actualidad para con el Banco de España como la propia obligación de declarar el patrimonio foráneo en el Impuesto sobre el Patrimonio, nos llevan de nuevo al razonamiento que se viene señalando en el sentido de que la nueva obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero podría resultar desproporcionada, pues cuando menos para determinado perfil de contribuyentes –personas físicas que declaren los mismos activos en el IP y en el 720 y que asimismo resulten obligados a los deberes estadísticos con el BE- concurre con otras obligaciones similares preexistentes y la Administración podría obtener dicha información por otras vías, siquiera fuese previa súplica¹²⁴.

A ello se une el nuevo panorama de suministro automático de información tributaria del que ya se ha hablado que, con vistas a 2017, promete una revolución en la asistencia mutua entre Administraciones tributarias que también podría llevar a duplicidades informativas con respecto a los mismos activos en el extranjero. En este sentido, ANEIRO PEREIRA lo tiene claro, pues para él a pesar de que *“la lucha contra el fraude fiscal puede justificar la idoneidad de la medida. En cuanto a la necesidad de la medida, debe predicarse de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la Constitución pero es aquí donde se plantean las dudas sobre si existen otras medidas menos gravosas, sobre todo teniendo en cuenta el severo régimen sancionador que se contempla. La existencia de instrumentos*

124 Asimismo, respecto del ámbito sancionador, la preexistencia de un régimen de infracciones y sanciones por los incumplimientos estadísticos frente al organismo regulador bancario nos obliga a plantearnos nuevamente si las sanciones tributarias que se introducen por el incumplimiento de las obligaciones resultantes de la DA 1ª no incurrirían en una flagrante concurrencia de sanciones por unos mismos hechos, vedada por la Constitución, si bien las críticas en este orden de cuestiones, por razones sistemáticas, se harán en el epígrafe especialmente dedicado a estos menesteres.

*jurídicos de intercambio de información en el ámbito de la Unión Europea y con algunos otros países, hace que la lucha contra el fraude fiscal pueda llevarse a cabo por la Administración tributaria sin necesidad de requerir datos a los contribuyentes. Cuestión distinta podría ser la de los países o territorios con los que no existe un acuerdo de intercambio de información o un convenio para evitar la doble imposición en materia tributaria o, incluso, con las llamadas jurisdicciones no cooperantes en el ámbito de la lucha contra el blanqueo de capitales. Parece que una limitación de la información a estos ámbitos sí sería ajustada a Derecho*¹²⁵.

La AEDAF también pone en cuestión la necesidad de la medida informativa de activos en el exterior poniéndola en relación con los diversos instrumentos legales de suministro de información existentes que permiten a la Administración tributaria, o deberían permitir si se aplicaran correctamente, conocer información del extranjero de los contribuyentes residentes¹²⁶.

En cualquier caso, y volviendo a la necesidad de la medida, en hipótesis se puede llegar a pensar fácilmente en la implantación de una medida informativa similar que no tuviera efectos tan extensivos y nocivos a corto plazo. Primero, reduciendo el ámbito subjetivo a través de mecanismos de exoneración de la obligación de información, verbigracia, estableciendo la no sujeción de aquellos contribuyentes que ya declararan los activos foráneos mediante el formulario del Impuesto sobre el Patrimonio. Segundo, elevando el umbral del *quantum* mínimo declarable a cantidades patrimoniales que realmente hicieran destinatarios de tal medida a personas con patrimonios elevados. Tercero, fijando también una exoneración de declarar aquellos bienes y derechos que se encuentren en países con los que exista algún mecanismo convencional de intercambio de información que sea aplicado de forma efectiva o respecto de los que las propias entidades financieras fueran las encargadas de suministrar información tributaria periódica. Cuarto, eliminando la obligatoriedad de su presentación por vía telemática para cualquier tipo de contribuyente, fijando ese deber adicional sólo para colectivos determinados.

¹²⁵ ANEIROS PEREIRA, Jaime: *op.cit.*, pág.26.

¹²⁶ En varios de los documentos de trabajo de esta asociación al respecto del nuevo deber informativo para bienes y derechos en el exterior se recuerdan, de esta manera, mecanismos informativos de carácter multinacional –así, la Directiva de la UE sobre la fiscalidad del ahorro vigente desde 2005, los Convenios para evitar la doble imposición con cláusulas de intercambio de información, la Directiva de cooperación administrativa que garantiza desde 2015 el intercambio automático de ciertos rendimientos entre los Estados miembros de la UE, los acuerdos FATCA para la lucha contra la evasión fiscal que está promoviendo Estados Unidos y que España se ha encargado de rubricar con celeridad- y, en última instancia, también la propia declaración del Impuesto sobre el Patrimonio patria.

En esos términos, una medida informativa para bienes y derechos en el exterior podría considerarse idónea y, también, necesaria.

Quedaría aún por realizar el test de proporcionalidad *stricto sensu*, siendo aquí donde la obligación de información que se viene estudiando incurre en el mayor de sus desatinos pues se trataría de enjuiciar la ponderación o equilibrio de una medida, de resultas de poner en el fiel de una balanza sus ventajas para el interés general y, en el otro, los perjuicios que se irrogan para otros bienes o valores en conflicto.

En efecto, resulta obvio que imponer una imprescriptibilidad de las deudas tributarias con carácter retroactivo, cual es la gravosa consecuencia inmediata salvo en dos casos tasados del incumplimiento –o cumplimiento tardío o defectuoso- de este deber informativo, es una medida que difícilmente se puede superar en cuanto a su crudeza y limitación de los derechos consolidados de los contribuyentes afectados.

Por ello suscribimos las palabras de ROZAS VALDÉS al respecto, para quien *“donde ya el juicio de proporcionalidad se haría casi imposible de superar sería en su tercera fase, la de proporcionalidad en sentido estricto”*¹²⁷.

Cualquier medida que se hubiera adoptado con idéntico objetivo hubiera resultado más equilibrada materialmente y hubiera sido más plausible puesta en relación con los principios de justicia, capacidad económica y no confiscatoriedad que emanan de la Constitución, pero también es cierto que resulta difícil evaluar si una medida más laxa hubiera sido igual de eficaz en cuanto a la afloración de capital oculto.

Como expone Díez-Picazo hablando de la ponderación como técnica de aplicación de las normas sobre derechos fundamentales, *“la verdadera dificultad surge cuando hay colisión –entre derechos o principios fundamentales-. Es entonces cuando hay que realizar una ponderación entre los distintos valores en presencia. No está de más recordar que <<ponderar>> equivale a <<sopesar>>. Se trata, así, de evaluar las razones a favor de un valor y otro, a fin de hallar el punto de equilibrio entre ambos que resulte más apropiado para el caso concreto.”*¹²⁸

¹²⁷ ROZAS VALDÉS, José Andrés: *op.cit.*, pág. 88.

¹²⁸ Díez-Picazo, Luis María: “Sistema de Derechos Fundamentales”, pág.54 y sigs. El autor concreta la técnica de ponderación en tres exigencias. La primera *“y de manera preliminar, es (...) llevar a cabo un cuidadoso análisis de las características del caso concreto, tanto en sus aspectos fácticos como en sus aspectos jurídicos; y ello no sólo para saber con precisión dónde y cómo se produce la colisión entre valores, sino también porque puede ocurrir que un examen atento permita solucionar el caso sin sacrificar un valor a otro”*. La segunda, *“una vez verificado que no hay solución posible al margen de la colisión entre valores, es preciso determinar cuál de ellos es más digno de protección. Para evitar la tentación del mero subjetivismo, hay que recordar que no se trata de decidir cuál de los valores en presencia es más digno de protección en*

Volviendo a las palabras del Tribunal Constitucional, para superar el juicio de proporcionalidad en sentido estricto se exige poner en una balanza beneficios e inconvenientes y que el fiel se decante por los primeros. Nada más lejos de lo que ocurre en el caso estudiado, en el que resulta evidente que la normativa traspasa todas las líneas rojas de una serie de derechos constitucionales que resultan básicos para todo ciudadano y, aquí, hemos de conectar nuestro juicio con el resto de principios constitucionales y de carácter supranacional que pudieran resultar afectados y que se tratarán en epígrafes posteriores de este trabajo.

Debe recordarse, para acabar con este apartado, la limitación legal ex artículo 3.2 LGT¹²⁹ de costes indirectos en el cumplimiento de sus obligaciones formales por parte de los ciudadanos, pudiendo llegarse a considerar como señala la AEDAF, que la presente declaración informativa *“llega a suponer un coste directo equivalente a un tributo, por la necesidad de recurrir a un profesional debido al grado de complejidad de la declaración, sin que rija el principio de capacidad económica. Máxime si consideramos que existen bienes con valor potencialmente significativo que están excluidos de la obligación informativa y sus consecuencias, como el efectivo y bienes muebles. De lo que se deduce que existen bienes de valor muy elevado, y contribuyentes con elevada capacidad, que no se ven afectados por la obligación informativa, y su corolario sancionador, o lo son en menor medida proporcional, de la que debería corresponderles por su capacidad. Cabe, por tanto, concatenar de forma directa toda la problemática práctica inherente a la elaboración y presentación de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, con un exceso de la presión fiscal indirecta soportada por el obligado tributario”*¹³⁰.

abstracto, sino en el caso concreto. Para ello, pueden servir de orientación dos criterios. Por un lado, conviene determinar el grado en que cada uno de los valores en colisión se ve afectado: en principio, debe darse prioridad a aquél que pone en juego aspectos más próximos a su núcleo central de significado. (...) Por otro lado, el rango normativo puede ser tomado en consideración.” En tercer lugar, *“la técnica de la ponderación no da respuestas en términos de sí o no, sino de más o menos. Por ello, el resultado de la ponderación no tiene que ser necesariamente la prioridad absoluta de uno de los valores en presencia, a costa del completo sacrificio del otro.”*

129 *“Artículo 3. Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario: 2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”.*

130 AEDAF: *op.cit.* pág.11. Como muestra de tal desproporción en la presión fiscal indirecta, no se crea que cumplir con esta obligación se limita a declarar un año tras otro los bienes y derechos en el extranjero si se superan los respectivos umbrales de 50.000 euros por cada uno de los tipos de activos objeto de declaración, lo que haría que extrínsecamente —esto es, dejando a un lado la dificultad en conseguir los datos que pide el formulario, que puede llegar a ser extrema— el formulario 720 fuera relativamente sencillo de confeccionar. Por el contrario a lo que pueda pensarse, el año 2012 fue el único en que esa declaración informativa tenía carácter fotográfico, debiendo informarse sobre el valor de los activos foráneos a 31 de diciembre de 2012. En los años sucesivos, en cambio, no se declara esa instantánea que resultaría semejante a la declaración del Impuesto sobre Patrimonio, sino que se declaran por mandato reglamentario dos tipos de modificaciones de lo declarado previamente:

La una, sencilla, por la que se informan de aquellos aumentos de valor de más de 20.000 euros por cada tipo de bienes y derechos respecto de lo declarado previamente. En este orden de ideas, la única exigencia que ello conlleva es disponer del último valor en junto de cada tipología de bienes o derechos que fueron objeto de declaración previa, y verificar si se ha producido tal aumento.

Tomaremos como nuestras, para concluir este epígrafe y a pesar de que la perspectiva de la reserva de ley centrará el apartado subsiguiente, las palabras de Isabel ESPEJO POYATO, en el sentido de que *“la imprecisión y amplitud de la obligación establecida por el legislador, unida a la imprecisión y elevación de las multas previstas, impone la reflexión de hasta qué punto el legislador está autorizado a actuar de este modo y hasta qué punto se respetan los principios de tipicidad y proporcionalidad cuando se deja tanto margen a la discreción del Reglamento. Aunque éste sea más benévolo que la Ley, como lo ha sido en la definición de la obligación de declarar. Las reglas del juego en un Estado de Derecho imponen ciertos límites al legislador, por mucho que quienes no están familiarizados con el Derecho tiendan a pensar que la Ley lo puede todo. El ámbito de lo que puede hacer un Reglamento es limitado. Incluso para el ejercicio de la benevolencia”*¹³¹.

3.3. La perspectiva del principio de legalidad

Las obligaciones de información tributaria tienen un papel muy destacado en los sistemas tributarios modernos, pues suponen un instrumento importante para hacer efectivo el pago de los tributos, siendo su fundamento constitucional el mismo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que sirve de sustento a la obligación del pago de los tributos.

De esta manera, la Administración tributaria tiene la capacidad de exigir datos económicos a los contribuyentes, siempre y cuando tengan trascendencia tributaria, esto es, estén orientados a la correcta aplicación del sistema tributario en cada caso concreto.

La otra, compleja y específica para los valores y otros activos financieros regulados en el artículo 42 ter del RGIT, por la que se tienen que informar también todas las bajas de aquellos valores ya declarados –o de participaciones en activos- en una declaración informativa anterior, aunque el valor conjunto de la cartera de bienes o derechos en el exterior no hubiera aumentado los 20.000 euros de valor antes citados.

Aquí no se trataría, simplemente, de disponer del último valor conjunto declarado, sino de realizar comprobaciones sobre cualquier tipo de venta de un valor concreto que fue objeto de declaración en un ejercicio anterior. Por poner un ejemplo, imaginemos una cartera de 9.000 acciones de General Motors que fueron declaradas en 2012 por un valor determinado. Si en 2013 se producen 15 ventas de esas acciones, deberá declararse cada una de ellas y así sucesivamente hasta la desaparición total de la cartera de origen, lo que exige con un mínimo volumen de activos financieros en el exterior, disponer de unas estadísticas ciertamente sofisticadas de todo aquello que se viene declarando.

La mezcla de ambos aspectos declarables determina que se deba llevar un control exhaustivo de los movimientos de las cuentas y valores que, en casos de inversiones y desinversiones financieras continuadas, puede conllevar una complejidad enorme, dejando en manos del hombre medio un trabajo descomunal que, para reconducir aún más al absurdo, resulta una duplicidad de esfuerzos pues esa información ya la han gestionado previamente los bancos de inversión en los que se encuentran depositados esos activos.

131 ESPEJO POYATO, Isabel: *op.cit.*, pág.50.

Será la ley, por lo tanto, la que fije esos deberes de información a los que vendrá obligado el contribuyente, siendo convencional que ese respeto al principio de legalidad exige que el deber de información venga establecido en una norma con rango de ley formal¹³².

Desde este punto de vista deberá ser objeto de análisis si el desarrollo reglamentario de toda obligación informativa puede suponer un exceso que pueda llegar a incumplir el principio de reserva de ley.

Para ello debemos partir del alcance del principio de reserva de ley fijado en el artículo 31.3 de la Carta Magna, que como bien ha indicado MARTIN QUERALT, tiene carácter relativo y no absoluto. El autor lamenta *“que la Constitución no haya sido más explícita. Bastaba que hubiera apoyado y reconocido la insistente labor de la doctrina y de la legislación ordinaria –LGT y LTPP-, enriqueciendo su expresión en el sentido citado; esto es, aludiendo a la necesidad de que la Ley regule el establecimiento y régimen jurídico de los tributos o que la Ley regule el establecimiento y su exigencia, etc. En cualquier caso, no se ha hecho, aunque entendemos que una interpretación literal carece de sentido, y, desde luego, la reputamos contraria al propio espíritu del precepto constitucional –art.133.1-. Sencillamente, porque una Ley que pretendiera limitarse a establecer un tributo, sin fijar sus señas de identidad –sujetos pasivos, hecho imponible, elementos mínimos de cuantificación- no habría establecido siquiera dicho tributo, sino una entelequia. Establecimiento de un tributo, en definitiva, supone cuando menos definir sus elementos esenciales. Lo contrario, amén de un sofisma, supone vaciar de contenido el mandato constitucional”*.¹³³

En el caso que venimos comentando y como se verá más adelante, encontrándose la obligación de información sobre activos en el exterior en una disposición adicional de la LGT –lo que es anómalo como mínimo desde el punto de vista técnico-jurídico, como ya se ha visto- lo cierto es que gran parte de su desarrollo se ha realizado tanto por un Reglamento como por instrumentos normativos variopintos, como una Orden Ministerial y un arsenal de “preguntas frecuentes” –también conocidas por su acrónimo inglés, FAQ- sitas en la página web del fisco español y que, de un día para otro, pueden desaparecer o modificar su redactado sin que ningún funcionario responda ni

132 Así lo señalan autores como HERRERA MOLINA, PITA GRANDAL y otros.

133 MARTÍN QUERALT, Juan; *et alii*: “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, pág.128.

tenga que dar explicaciones de ello, pues no existe regulación alguna sobre su valor, alcance o naturaleza jurídica y su publicación no es oficial¹³⁴.

Desde esta óptica y teniendo en cuenta las gravosas consecuencias que supone el no cumplimentar correctamente la declaración informativa creada, observamos serias dudas en el cumplimiento del principio de reserva de ley en esta novedosa obligación formal que nace con la ley antifraude.

Como ha señalado la AEDAF respecto de la Orden Ministerial de desarrollo del modelo 720, *“se puede asegurar que se extralimita en sus atribuciones normativas, puesto que no se circunscribe a aprobar el modelo de declaración informativa sino que llega a establecer reglas de cumplimiento de la obligación que no se encuentran ni en la Ley General Tributaria ni en el Reglamento. Hay que recordar que la Ley General Tributaria, en su artículo 7.1, permite desarrollar por orden ministerial una norma de rango de ley siempre y cuando así lo haya establecido la propia ley, es decir, la orden ministerial debe ser expresamente habilitada por ley, circunstancia que no se da en el caso comentado. En efecto, trasladado a la presente obligación informativa, la LGT en su DA 18ª habilita al Reglamento para concretar el ‘modus operandi’ de la obligación, al estipular (...) <<en los términos que reglamentariamente se establezcan>> y, a su vez, el Reglamento habilita, expresa y exclusivamente a la orden ministerial para la aprobación del correspondiente modelo. Pero la presente orden no se conforma sólo con aprobar el modelo de declaración 720, sino que también determina el procedimiento a seguir para su presentación y la forma en que debe llevarse a cabo, indicando que se efectuará obligatoriamente por vía telemática a través de Internet”¹³⁵.*

Como primera piedra de toque de este problema, encontramos que los obligados al suministro de la información tributaria sobre activos en el exterior son, según la Disposición Adicional 18ª, todos los “obligados tributarios”, siendo el reglamento de gestión –a través de los preceptos introducidos a los efectos de desarrollar este deber de información- el que concreta el ámbito subjetivo, señalando que afectará a las personas físicas, a las personas jurídicas y a las entidades sin personalidad jurídica en régimen de atribución de rentas –del art.35.4 LIRPF- que residan o tengan la condición de establecimiento permanente en España, sean titulares reales o formales –jurídicos, según la ley ‘antiblanqueo’-.

134 Para un estudio más depurado de la relación entre normas tributarias, vide ANDRÉS AUCEJO, Eva: “Relaciones entre <<Reglamento>> y <<Ley>> en materia tributaria”, Marcial Pons, Barcelona, 2013, *passim*.

135 AEDAF: *op.cit.*, pág.7.

Ya se ha comentado que, en comparación con la ley, la interpretación de la DGT ha sido bondadosa a la hora de excluir de tal obligación a los contribuyentes ‘impatriados’. Ello no obstante, dentro de esos obligados al suministro de información de activos en el exterior se encuentran otras personas que, a pesar de residir físicamente en el extranjero, mantienen su residencia fiscal en España de conformidad con el artículo 10.1 de la LIRPF, esto es, los miembros de misiones diplomáticas, de oficinas consulares españolas, titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero y funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial, así como aquellos contribuyentes que mantengan la residencia por resultarles de aplicación el artículo 13 del Protocolo sobre privilegios e inmunidades de la Unión Europea.

A esta conclusión llega la Dirección General de Tributos en un informe de fecha 13 de febrero de 2013, pedido a instancia de un grupo de contribuyentes afectados por tal deber, en el que se considera que al tratarse de contribuyentes del IRPF que tributan en España por la integridad de su renta del mismo modo que los restantes contribuyentes del Impuesto, ello permite “*concluir que están obligadas a presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, en los términos previstos en la normativa reguladora de la declaración (...)*”.

Asimismo, es el RGIT el que concreta también que, por lo que se refiere a las cuentas abiertas en el extranjero, tendrán esta gravosa obligación informativa los representantes, autorizados y todo aquella persona con poder de disposición, lo cual resulta un deber manifiestamente *extra legem* pues, con ROZAS VALDÉS¹³⁶, no existe habilitación legal suficiente.

En efecto, con esta llamada reglamentaria a declarar tanto a los titulares de los activos en el exterior como a autorizados, personas con poder de disposición o a titulares formales, se está yendo más allá de lo necesario y de lo estrictamente señalado en la ley que, como se ha dicho, sólo se refiere a un genérico grupo de “obligados tributarios”, siendo *a fortiori* muy frecuente la existencia de casos en los que el

136 ROZAS VALDÉS, José Andrés: *op.cit.*, pág. 69.

autorizado en cuenta ni siquiera conozca que tiene ese poder concedido por el titular, o que tenga unos poderes muy limitados a, por ejemplo, el cobro de intereses¹³⁷.

Todo ello es otra muestra de desproporción, esta vez aderezada por un flagrante incumplimiento del principio de reserva de ley, por no hablar de la duplicidad informativa que se produce en tales casos, al tener que declararse un mismo bien por todos y cada uno de sus titulares y también, acumuladamente, por aquellas personas que tengan algún tipo de poder sobre aquéllos y por sus titulares formales, de haberlos. Eso puede dar lugar a que una cuenta corriente con dos titulares y tres autorizados –padres e hijos, respectivamente-, deba ser objeto de cumplimentación de cinco modelos 720.

Otro aspecto que podría considerarse como paradigma de la poca consistencia legal de esta obligación informativa para bienes y derechos en el extranjero, es el de los concretos datos de los bienes o derechos que se deban relacionar en el modelo 720.

En efecto, ante la ausencia de una norma que, siquiera en vía reglamentaria, determine el contenido concreto de la declaración informativa, el formulario se ha de realizar de conformidad con los parámetros de la citada Orden del Ministerio HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720. De hecho, en las comunicaciones por las que la Agencia Tributaria notifica a los contribuyentes el comienzo de actuaciones de comprobación e investigación acerca del modelo 720, la Administración suele solicitar la valoración de los bienes o derechos en el extranjero declarados asumiendo que el único método para determinarla, es el establecido en ese precepto, es decir, da por buena la remisión legal a una instrucción interna como única valoración posible de los activos foráneos¹³⁸.

En definitiva, lo que ocurre con este novedoso deber informativo sobre activos en el exterior es que su verdadero alcance y dimensión no ha sido perfilado ni por la ley ni

137 En contestación de fecha 17 de abril de 2013 –V1297/13-, la DGT contesta a dos sencillas cuestiones relacionadas con la participación de una persona residente en España en el capital social de una entidad búlgara que, a su vez, es propietaria de una participación en el capital de otra sociedad no residente del mismo país. La primera pregunta que realiza el contribuyente es si se debe presentar el modelo 720 por la participación en la primera empresa no residente, a lo que el organismo consultivo contesta remitiéndose directamente al artículo 42ter.1 y 4 del RGIT; la segunda pregunta se refiere a la segunda sociedad no residente, en la que la persona física participa indirectamente a través de su participación en la primera. Para esta segunda cuestión la DGT se muestra más precavida, concluyendo que de la información suministrada por el consultante cabe concluir que *“no concurre ninguna de los supuestos regulados en el artículo 4.2 de la Ley 10/20120, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo, por lo que no existe obligación de suministrar información en relación con la sociedad participada indirectamente”*.

138 Concretamente, el redactado que se suele utilizar por parte del fisco para solicitar información al contribuyente en tales supuestos, es el siguiente: *“Valoración de los bienes o derechos relacionados, de conformidad con el artículo 3 de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720”*.

tan siquiera por sus normas de desarrollo, sino por una circular y otras instrucciones funcionariales de dudoso valor normativo, como son las respuestas a las conocidas como “Preguntas Frecuentes” –también llamadas como se ha dicho, en nuestro metalenguaje, como FAQ- que aparecen en la página web de la Agencia Tributaria, incluyendo también determinados videos en los que personas con alta responsabilidad en la Administración tributaria –señaladamente, el Subdirector General de Técnica Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, Sr. Juan Ignacio López Lubián quien, curiosamente, dejó su cargo al poco de acabar el plazo de la primera declaración informativa de activos en el exterior- contestaron a preguntas realizadas por miembros del colectivo profesional dedicado al asesoramiento fiscal¹³⁹.

Como señala FALCÓN Y TELLA, *“la lectura de las preguntas frecuentes permite concluir que ha sido la Agencia la que ha ido modulando a su antojo el alcance de la obligación de informar sobre bienes situados en el extranjero. Ante esta situación, hay que recordar que, en el ámbito estatal, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las normas tributarias corresponde de forma exclusiva al Ministro (art. 12.3 LGT). Es indudable que el incumplimiento de este precepto por la Administración no puede perjudicar al particular y que, por tanto, las contestaciones a las ‘preguntas frecuentes’ publicadas por la Agencia en su página web (protocolizadas por la AEDAF) son susceptibles de generar una situación de confianza legítima que impide sancionar a quienes hayan seguido estos criterios. Cuestión distinta es que se pueda sancionar a quienes no los hayan seguido pues obviamente las ‘preguntas frecuentes’ no vinculan a los ciudadanos, que pueden mantener una opinión distinta; incluso la opinión de que las normas que establecen el modelo 720 y, sobre todo, las que establecen el régimen sancionador, son nulas, por desproporcionadas, arbitrarias e incompatibles con la tutela judicial efectiva”¹⁴⁰.*

139 La Agencia Tributaria española alegó, ante las denuncias que plantearon una serie de particulares ante la Comisión Europea por la onerosidad de estas medidas, que se habían puesto en marcha una serie de acciones y servicios de apoyo para la confección del modelo 720, a la hora de su implantación. De esta manera, la Comisión contesta en su primera carta remitida a los denunciantes que *“atendiendo a las eventuales dificultades con las que podrían toparse estos contribuyentes a la hora de cumplimentar sus declaraciones, tanto a nivel técnico como de contenido, la Administración tributaria española ha puesto en marcha una amplia gama de acciones y servicios de apoyo destinados a ayudar a los contribuyentes residentes y compensar de este modo la supuesta carga que representa la nueva obligación de declarar. Entre ellos cabe citar la asistencia en línea, tanto por lo que respecta a los servicios de apoyo informático como al contenido, los servicios de asesoramiento, los vídeos explicativos, las fichas informativas y las compilaciones de preguntas frecuentes”* –apartado I.3.2-. De todos los medios que se citan, la asistencia en línea no existió, ni existe en la actualidad. De hecho, se trata del único formulario en el que no existe posibilidad de solicitar información telefónica de todos los que se gestionan por la AEAT. Los servicios de asistencia personal únicamente se implantaron poco antes de finalizar el primer plazo de presentación del modelo y en las Delegaciones Regionales de la Agencia, una vez se detectó el desajuste que estaba resultando el proceso de implantación. Las fichas informativas no son un servicio de información conocido y, por lo que se refiere a los vídeos explicativos y las FAQ, sí que se fueron sucediendo, de forma diarreaica, a medida que las autoridades fiscales iban complicando, día tras día, lo complicado que iba a resultar la presentación del primer modelo informativo.

140 FALCÓN Y TELLA, Ramón: “El modelo 720 (y II): ¿es una obligación, son tres o se trata de una obligación inexigible hasta que se apruebe un modelo para la presentación en papel, pág.10. Debe indicarse que el artículo 12.3 de la LGT ha sido modificado en su última reforma en virtud de

Para la AEDAF la pretensión de solventar las deficiencias técnicas de la regulación de la declaración informativa mediante la publicación de preguntas frecuentes “supone un ataque frontal a los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica”, no sólo por el hecho incontestable de que carezcan de valor normativo sino porque, “en esta ocasión algunas de las respuestas publicadas recogen criterios que llegan a suponer una modificación de la normativa aprobada”¹⁴¹.

También para ORENA DOMÍNGUEZ, la prolongación normativa por la vía de las preguntas frecuentes “resulta de gran importancia desde el punto de vista sancionador. Nos explicamos. Conforme al art.12.3 LGT, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las normas tributarias corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda. Y sin embargo vemos que es la propia Agencia quien por medio de las ‘preguntas frecuentes’, está asumiendo dicha labor, por lo que ello hace que dichas interpretaciones serán vinculantes para la propia Administración Tributaria, pero no así para los ciudadanos, para los que no dejan de ser una opinión de la Agencia. Es decir, nos podemos encontrar con distintas y razonables interpretaciones que no han sido dictadas por el órgano competente”¹⁴².

En este contexto tan caótico, se ha llegado a dar el caso –muestra de la inseguridad jurídica de la situación- de que como bien señalaba el profesor FALCÓN, la asociación profesional que agrupa a un mayor número de profesionales especializados en el ámbito tributario -la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), tantas veces señalada- protocolizó notarialmente dichas contestaciones de Hacienda poco antes de

la Ley 34/2015, con la clara intención de aumentar el alcance subjetivo de la posibilidad de dictar disposiciones interpretativas para incluir expresamente a la Dirección General de Tributos, dándosele la siguiente redacción:

<<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 al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública.>>

A pesar del cambio en la redacción de la ley, tales disposiciones interpretativas continuando siendo instrumentos paralegales que vinculan únicamente a los funcionarios y no a los particulares, por lo que carecen de valor normativo al no formar parte del sistema de fuentes del Derecho.

141 AEDAF: *op.cit.*, págs.7, 8 y 25. Esta asociación ejemplifica esa modificación de criterio legal por vía de las FAQ en el caso de los nuevos residentes fiscales que, pasando a ser contribuyentes por el IRPF por razón de su trabajo, optan por la aplicación del régimen especial para ‘impatriados’, que según una pregunta frecuente que, con posterioridad fue confirmada por la Consulta Vinculante V1069-13, no resultan obligados a cumplir con la obligación informativa de bienes y derechos en el extranjero.

142 ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: *op.cit.*, pág.108.

concluir el período de la primera declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero.

Esa postura tan prudente, que busca conseguir un precedente administrativo, se adoptó para evitar que un futuro cambio en el tenor de una respuesta o su desaparición inopinada –las FAQ pueden desaparecer de un día para otro del motor de búsqueda de la web tributaria del fisco español- pudiera generar situaciones conflictivas en una interpretación futura de la norma por los Tribunales de Justicia y, de esa manera, que el contribuyente se viera abocado al severo régimen sancionador derivado de la normativa antifraude a pesar de llevar a cabo su declaración informativa según las instrucciones que en su día hubiera dado Hacienda¹⁴³.

Debe, en este sentido, recordarse que el programa INFORMA recoge habitualmente contestaciones a consultas básicas de los principales tributos, sin entrar en disquisiciones técnicas que se resuelven, habitualmente, mediante el mecanismo –con un contorno jurídico más seguro y formal- de la consulta tributaria escrita, previsto en el artículo 88 y sucesivos de la LGT.

Sin embargo, a través de la herramienta FAQ, esta vez –es decir, en el ámbito de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero- Hacienda ha ido mucho más allá y ha llegado a modificar o ampliar el criterio legal en algunas ocasiones, siendo un ejemplo claro de ello la imposición de esta obligación a aquellos contribuyentes que, no siendo residentes en España, sí tienen la obligación de tributar por su renta mundial, al formar parte de cuerpos diplomáticos, o del funcionariado en el extranjero, al amparo de la regla especial del artículo 9 de la Ley de Renta o de alguna disposición de carácter internacional.

Asimismo, y esto es realmente grave, ha sido a través de una contestación a una pregunta frecuente como los ciudadanos han visto confirmado algo que no se regulaba en la ley y que el reglamento no señalaba de forma expresa, como es el hecho de que la obligación de declarar no es una, sino tres, que se cumplen en un único modelo.

¹⁴³ Obvio es señalar que la eliminación de una FAQ en contra de los intereses de un contribuyente determinaría que la Administración Tributaria incurriera en una actuación arbitraria a todas luces y, por demás, contraria a la buena fe que debe regir toda relación jurídica. En virtud de este último principio, las partes, privadas o públicas –éstas, con mayor motivo, pues su actuación debe ir encaminada en cualquier caso a la defensa del interés común- no podrán llevar a cabo actos que supongan alzarse contra los criterios o decisiones que hubieran expresado en actos o hechos anteriores. Ese axioma, tan añejo como el brocardo latino *venire contra factum proprium non valet*, tiene su reflejo en el artículo 7.1 del código civil, en virtud del cual las partes no pueden renunciar a lo pactado salvo modificación posterior de las circunstancias, y también en la normativa administrativa, pues el artículo 3 de la Ley 30/1992 es el reflejo legal de los principios constitucionales de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe que resultan del artículo 9.3 de nuestra Carta Magna.

En otras palabras, no se trata de una única obligación de declarar bienes en el extranjero sino, según parece, de tres obligaciones independientes: una, de declarar cuentas corrientes en el extranjero; otra, de declarar inmuebles en el extranjero y una tercera de declarar determinados productos financieros que también están situados en el extranjero.

FALCÓN Y TELLA, después de considerar algunas de las contestaciones a preguntas frecuentes como disparatadas, plantea el que denomina escolástico problema de si la obligación de declarar es una o son tres, considerando la contestación como *“algo peregrina. Las obligaciones consisten en ‘dar, hacer o no hacer alguna cosa’ (art.1.088 CC) y aquí lo que hay que hacer es rellenar y presentar un único modelo. Ciertamente en ese modelo hay que incluir varios bienes (o ‘conjunto de datos’), y respecto de cada bien hay que incluir varios datos. Pero no se entienden las razones por las que ha de concluirse que quien tiene que declarar un inmueble y una cuenta, tiene dos obligaciones, y el que tiene que declarar diez cuentas, o diez inmuebles, solo tiene una obligación”*¹⁴⁴.

Esa misma perplejidad es puesta de manifiesto por ROZAS VALDÉS, para quien *“aun cuando la obligación de informar abarca a las tres categorías de bienes relacionados, a los efectos del cálculo de la sanción que correspondería imponer en caso de incumplimiento de dicha obligación, la Administración viene entendiendo, inopinada y sorprendentemente, que la omisión de información relativa a cada categoría de bienes comportará la imposición de una sanción mínima diferente y desagregada de la que se hubiera de imponer por la ausencia de información relativa a bienes de las otras categorías”*¹⁴⁵.

Pudiera parecer que esa discusión resulta bizantina –o disquisición metafísica, como señala aquel autor-, pero nada más lejos de la realidad. En efecto, debe recordarse que la sanción mínima por el incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la obligación es de 10.000 euros y, si la misma se aplica de forma separada por cada categoría de bienes, resultará que quien omite declarar una cuenta con 10 millones de euros incurre en una sanción de 10.000 euros y quien deja de declarar una cuenta de 51.000 euros y un fondo de 51.000 euros, incurriría en una sanción total de 20.000 euros.

144 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La obligación...*, págs. 4 y 5.

145 ROZAS VALDÉS, José Andrés: *op.cit.*, pág. 69.

Se comprueba que tal forma de proceder resulta contraria a toda lógica o, en palabras de FALCÓN Y TELLA, de quien se ha tomado el ejemplo, *“se trata de una infracción tan grosera del principio de proporcionalidad que la única solución es la nulidad de la norma. Como es bien sabido, el principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador exige ponderar todas las circunstancias subjetivas y objetivas, especialmente al graduar las sanciones, para asegurar una correspondencia entre los hechos que se imputan y el importe de la sanción exigida. El art.49.3 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que es vinculante en la interpretación de la Constitución según el art.10.2 de la Constitución, establece que ‘la intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción. El art. 178 LGT también menciona el principio de proporcionalidad”*¹⁴⁶.

Este óbice que se comenta, esto es, el conectar el ilícito a cada categoría declarable en lugar de al modelo declarativo, además de resultar desproporcionado puede dar lugar –y, de hecho, ha dado- a un grosero *non ter in ídem* en el supuesto de que se incumpla la obligación respecto de las tres tipología de bienes y derechos declarables.

Este hecho es de suma importancia pues, al establecerse el régimen sancionador con unos importes sancionadores mínimos por cada categoría de bienes, a pesar de que la suma algebraica de todos los bienes en su conjunto no declarados en el modelo 720 no llegara a ese *quantum* mínimo de multa, el método de calcular el ilícito por categoría de bienes perjudicaría al contribuyente, que tendría que pagar el mínimo por cada uno de los conjuntos de bienes y derechos.

Qué mejor que exponer lo dicho con un ejemplo real. Imaginemos un ciudadano francés que, residiendo en España, recibió una herencia de un pariente lejano –una tía- en su tierra natal en 2013, desconociendo este deber informativo con la Hacienda española. En la herencia recibía lo siguiente: la tercera parte de un inmueble en París, valorado en la herencia por 300.000 euros, en el que vive otra tía suya y por el que no percibe renta alguna; la tercera parte de 2 cuentas corrientes cuyo saldo, en junto, sumaban un valor a 31 de diciembre de 2013 de 60.000 euros y una cartera de acciones de 5 empresas, con un valor en conjunto de 52.000 euros.

Esta persona estaba obligada a presentar el formulario 720 en el ejercicio 2013 y, al hacerlo fuera de plazo tras conocer por un amigo que resultaba obligada a tal deber

para con la Hacienda Pública española, se ve sometida a tres expedientes sancionadores:

Uno, por el inmueble, en el que Hacienda considera habitualmente que el conjunto de datos no declarados en plazo es de 2 por cada bien raíz en el extranjero. Dos datos multiplicados por 100 euros –que es la sanción prevista para declaraciones intempestivas sin requerimiento previo- daría un monto de 200 euros de sanción, pero se aplica el mínimo legal, fijado en 1.500 euros de multa de acuerdo con el apartado 2º de la DA 18ª de la LGT, cuando indica que *<<la sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.>>*

Dos, por las dos cuentas corrientes respecto de las que, para más inri, si se tomara el valor de la proporción que le correspondería a esta persona en su titularidad (20.000 euros) y no el total de la cuenta, no se llegaría al umbral mínimo para declarar. En cuentas corrientes, Hacienda suele considerar como conjunto de datos incumplido el máximo, 5 por cada cuenta, por entender que la información que pide el modelo es de sencilla obtención para el contribuyente (*sic*). Dos cuentas, multiplicadas por cinco datos por cuenta y por 100 euros darían lugar a 1.000 euros de sanción, lo que da lugar nuevamente a aplicar el mínimo de 1.500 euros en su lugar. Ya tenemos 3.000 euros de sanción para este contribuyente por no cumplimentar un único formulario.

Tres, por la cartera de valores, caso éste en el que Hacienda suele considerar que el conjunto de datos no declarados son 4, aunque en algún expediente se han advertido dos, entendiéndose que ello es así por la dificultad de encontrar la información que se solicita en el modelo para determinado tipo de carteras de valores. Tomando esos 4 datos por cinco valores y multiplicado por 100 euros darían 2.000 euros más de sanción.

En conjunto, este ciudadano se ve compelido a tres sanciones, que suman 5.000 euros de gravamen. En cambio, si consideráramos que únicamente se puede abrir un único expediente sancionador por modelo no presentado o presentado fuera de plazo y no por tipología de activos, el resultado sería muy diferente.

En efecto, en tal caso tendríamos los 2 datos del inmueble ya señalados, 10 de las dos cuentas corrientes y 20 de las cinco acciones, lo que daría un total conjunto de 32 datos, multiplicado por 100 euros de sanción por dato, daría una pena de “sólo” 3.200 euros a pagar.

Como se observa, el desglose artificioso del modelo 720 en tres obligaciones formales distintas da lugar a un importe de sanción superior en 1.800 euros, lo que demuestra empíricamente la desproporción y capricho con el que se ha diseñado este novedoso deber informativo.

Otro dislate, menor pero ejemplarizante, de la obligación informativa es el hecho de que el reglamento configure como causa de exclusión el hecho de llevar contabilidad de los valores a declarar –también de las cuentas corrientes- únicamente para las entidades en atribución de rentas y para las personas jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, y no así para las personas físicas cuando sean ellas directamente las que ejerzan una actividad económica y dispongan de una cuenta de valores en el extranjero–sí que existiría dicha exoneración de información para cuentas corrientes-.

Es decir, se discrimina negativamente al empresario persona física respecto del empresario en forma de sociedad o ente en atribución de rentas, sin que esa diferencia de trato se halle justificada por razón objetiva alguna y efectuándose, para mayor despropósito, esa distinción entre declarantes en una norma de carácter reglamentario.

Como dice FALCÓN Y TELLA, *“si se admite que las entidades del art.35.4 LGT quedan excluidas cuando llevan contabilidad, no se ve la razón por la que no se aplica el mismo criterio a las personas físicas cuando la cuenta de valores figura sólo a su nombre, sin formar parte de ninguna entidad. Además, hay una larga tradición de equiparación de las personas físicas que realizan actividades económicas a las personas jurídicas y no existe ningún fundamento para la discriminación. El tenor del reglamento no es suficiente para fundamentar una solución contraria, porque según el art.3.1 del CC hay que atender fundamentalmente al espíritu y finalidad de la norma, por encima de su tenor literal; máxime en un ámbito como el que nos ocupa, en que no está prohibida la analogía. Dicho de otra manera, el reglamento carece de rango para innovar en este punto, de manera que la exclusión de la obligación cuando se lleva contabilidad solo se explica porque la información que ésta proporciona hace innecesaria la declaración. Y si esto es así, la exclusión debe operar respecto a todos*

*los bienes y derechos incluidos en la contabilidad, con independencia de que el titular sea persona física o jurídica*¹⁴⁷”.

Para acabar con este apartado, comentaremos ahora una desproporción de gran calado de la nueva obligación informativa, que resulta arbitraria y carente de la suficiente cobertura normativa. Se trata de la obligatoriedad de que el formulario diseñado al efecto se deba presentar, de forma obligatoria por cualquier contribuyente sin distinguir su condición, por vía telemática¹⁴⁸.

En efecto, es la Orden Ministerial que aprueba el modelo la que establece la forma de presentación telemática, sin que la ley ni el reglamento que la fundamentan indiquen nada al respecto. Lo dice claramente su artículo 4, relativo a la forma de presentación del modelo 720, con el siguiente tenor literal: <<La presentación del modelo 720, «Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero», se efectuará por vía telemática a través de Internet, de acuerdo con las condiciones y el procedimiento previsto en los artículos 5 y 6 de esta Orden.>>

Se advertirá que la DA 18 prevé, en su apartado 2, una infracción específica para el caso de presentar la declaración “por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios”, pero sin mencionarse ningún supuesto en que únicamente exista la posibilidad de presentar el formulario por vía telemática, y sin que quepa entender que dicho precepto suponga una suerte de habilitación para la presentación telemática obligatoria.

Más bien, al contrario, el hecho de sancionar la presentación en formato no electrónico cuando resultara obligatorio da a entender que no en todos los casos deberá presentarse en ese formato, lo que a *contrario sensu* debería suponer que el contribuyente tuviera la posibilidad de tramitar el modelo 720 por otras vías.

147 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La obligación...*, pág.8.

148 Se advierte, no obstante, que tal obligación ha sido validada por la Comisión Europea, que en la carta de contestación a los contribuyentes que denunciaron el modelo en cuestión señala que “dicha obligación no puede considerarse ni restrictiva ni desproporcionada. (...) La utilización de medios telemáticos a efectos de presentación de la declaración fiscal o de la autoliquidación no parece constituir una excepción en el marco del sistema tributario español, sino más bien una característica general de este último, que depende en gran medida de esos medios para funcionar correctamente, entre otras cosas, con la intención de reducir los costes y las cargas relacionados con el cumplimiento. Por otra parte, según la información recibida de las autoridades españolas, en el sistema tributario español se observa una tendencia a reducir en lo posible la utilización de formularios impresos en papel, habiéndose eliminado esta posibilidad desde 1 de enero de 2014, incluso para la presentación de otras declaraciones fiscales informativas dentro de España” –apartado 1.3.2-. Nos mostramos totalmente en desacuerdo con estas conclusiones, que parecen admitir la obsesión del fisco español por aquilatar la eficacia del sistema tributario no en el buen hacer de la lucha contra el fraude, sino en la creación de un Gran Hermano informático del que nadie se pueda alienar, con independencia de sus condiciones económicas, sociales o culturales. Eso no es más que la aplicación tributaria de la máxima falsamente atribuida a Maquiavelo de que el fin justifica los medios.

En palabras de FALCÓN Y TELLA, “la ley se limita a tipificar como infracción la no utilización de medios telemáticos cuando la presentación telemática sea obligatoria. Pero no prejuzga en absoluto los casos en que existe tal obligatoriedad. Desde luego, la ley no establece ninguno”¹⁴⁹.

En idéntico sentido, la AEDAF recalca “la improcedencia de la sanción por no utilizar medios telemáticos, ya que ni la ley ni el reglamento prevén la obligación de declarar por dichos medios pero también supone la inaplicación de la sanción por no presentar la declaración en papel, puesto que no existe ningún modelo en papel habilitado para ello”.¹⁵⁰

De esta manera, como primera consecuencia, si no existe una habilitación para que el Reglamento regule tal mecanismo de presentación obligatoria y, mucho menos, una subdelegación a una Orden Ministerial, cabe concluir que no se podrá sancionar por parte de la Administración la falta de utilización de medios telemáticos por ausencia de tipicidad legal.

Debe recordarse, en este orden de ideas, que la utilización de medios electrónicos en las relaciones entre contribuyente y Administración tributaria se considera como un derecho de aquél y no como una obligación y, a tal efecto, sin ir más lejos debe recordarse que ha sido una norma de rango legal, como la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos en su artículo 27.6 la que ha determinado la obligatoriedad para determinado tipo de sujetos pasivos –las sociedades mercantiles- de la recepción de notificaciones de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por medios electrónicos, con el siguiente tenor:

“Reglamentariamente, las Administraciones Públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.” El subrayado, es nuestro.

149 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *El modelo 720 (II)*..., pág.10.

150 AEDAF: La obligación de informar...pág.7.

Se comprenderá que si tal obligación, prevista para un sector determinado de contribuyentes, ha tenido que ser fijada mediante una norma con rango legal, por reconducción al absurdo no podría habilitarse que otra obligación que afecta potencialmente a la totalidad de contribuyentes con residencia fiscal en España –como es la de informar acerca de activos en el exterior que se viene estudiando- pudiera regularse por una circular que desarrolla un reglamento.

No se olvide que el principio de reserva de ley en el ámbito sancionador tiene especial relevancia por su conexión con otros principios de orden constitucional con los que se halla imbricado; así, con los principios de jerarquía normativa y de seguridad jurídica, pues ambos requieren, como requisito ineludible, el respeto al principio de reserva de ley, cuando menos, en su vertiente formal. Así, coincidimos con ANEIRO PEREIRA, en considerar que *“parecería más adecuado al principio de limitación de cargas administrativas excesivas para los ciudadanos contemplar supuestos de presentación en formato papel para, por ejemplo, las personas físicas que no ejerzan una actividad económica y cuyos bienes en el extranjero no superen un valor determinado”*.¹⁵¹

Insistiendo *ad nauseam* en la falta de tipicidad de la obligatoriedad de la presentación electrónica de la declaración, concluiremos reiterando que la ley, esto es, la DA18ª LGT no contempla dicha obligación de cumplimentación telemática, sino una mera remisión a la presentación de la declaración en la forma que reglamentariamente se determine. No es óbice de lo anterior lo preceptuado en el apartado 2º de la misma norma pues especifica que la punibilidad de la presentación por medios distintos a los telemáticos se dará *“en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios”*, lo que no excluye la presentación por otros medios.

A más abundamiento, como ya se ha dicho, este segundo párrafo al hablar de otros medios, da por hecho que la declaración se podrá presentar por otros medios distintos a los electrónicos, aunque resulten sancionables, cosa que no se posibilita en la praxis puesto que no existe un formulario en papel para el cumplimiento de la obligación de información de activos en el exterior.

Si esto ya denota cierta grosería frente al principio de reserva de ley, resulta además que la presentación telemática no se establece como obligación en una norma con

¹⁵¹ ANEIRO PEREIRA, Jaime: *op.cit.*, pág.38. No estamos conformes, no obstante, con la apostilla del autor, quien considera que para las sociedades la presentación telemática resulta razonable pues *“llevan tiempo incorporándose obligatoriamente al proceso de presentación de declaraciones telemáticas y otras obligaciones de este tipo como las notificaciones”*.

carácter reglamentario, un Real Decreto, sino una Orden Ministerial, que es una norma de ínfimo carácter legal y, por tal motivo, el apartado 1 del artículo 7 de la LGT requiere que, para que pueda desarrollar una ley, precise de habilitación expresa en la ley de remisión, cosa que tampoco ocurre en nuestro caso.

En este sentido, el profesor FALCÓN señala que *“los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis únicamente habilitan a la Orden para aprobar el modelo, pero no para establecer los supuestos en que es necesaria la presentación telemática y, menos aún, para generalizar la obligación de usar medios telemáticos. Tendría que haber sido el Decreto, y no la Orden, el que impusiera la obligación de presentación telemática. E incluso es discutible que el Decreto pudiera hacerlo sin una previa habilitación por ley. Pero desde luego la Orden no tiene rango suficiente (...) En el caso que nos ocupa, la obligación de utilizar medios telemáticos está solo en la Orden y no hay base para la misma ni en la Ley ni en un Decreto”*.¹⁵²

Si de todo lo expuesto hasta ahora, ha quedado acreditado como primera premisa que no resulta sancionable que un contribuyente no haya cumplido con la obligación a través de medios electrónicos y, como segunda premisa, que tampoco se ha previsto ningún formulario para el cumplimiento por otros medios, cabría llegar a la conclusión de que tampoco se podría sancionar por la no presentación del modelo en papel. El silogismo es claro.

Nuevamente FALCÓN Y TELLA se posiciona en esta línea interpretativa, al señalar que *“en el caso que nos ocupa hay base legal para imponer la obligación de declarar, pero no para imponer una declaración telemática. Y como no hay impresos que permitan la declaración en papel, habrá que concluir que la sanción no es exigible por el momento, y que no se puede sancionar a quienes no hayan presentado la declaración antes del pasado 30 de abril. (...) Quiere con ello decirse que la discordancia existente entre la ley y el reglamento, que no prevén ningún supuesto de declaración telemática (aunque la ley contempla la posibilidad de sancionar si no se utilizan medios telemáticos y existiera obligación e utilizarlos), por un lado, y la Orden, que solo contempla la declaración telemática, por otro lado, lleva a concluir que actualmente la obligación es jurídicamente inexigible y, por tanto, no se puede sancionar su incumplimiento”*.¹⁵³

152 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *El modelo 720 (II)*..., pág.12.

153 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *El modelo 720 (II)*..., pág.12.

En otros términos, la falta de presentación en 2013 –primer ejercicio de aplicación de la norma, con referencia a los bienes y derechos declarables que fueran titularidad de un contribuyente a 31 de diciembre del 2012- del formulario 720 no sería sancionable en ningún caso. Lo mismo habría que decir de los ejercicios sucesivos hasta la actualidad, pues no se ha producido modificación normativa en este punto para colmar los defectos legales de la obligatoriedad de presentación telemática de la declaración de bienes y derechos en el extranjero.

FALCÓN Y TELLA utiliza para llegar a idéntica conclusión, como elemento comparativo razonable, lo ocurrido con la modificación que se produjo en el 2013 en el régimen de las tasas judiciales estatales: *“recuérdese, en relación con esto último, el precedente de las tasas por el ejercicio de la potestad jurisdiccional, cuya declaración estuvo suspendida hasta que se aprobó el modelo”*.¹⁵⁴

Así fue, en efecto. El Real Decreto-Ley 3/2013, de 22 de febrero, introdujo una modificación en la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, reguladora de las tasas judiciales, en virtud de la cual pasaban a introducirse nuevos supuestos de hecho y obligados al pago de tal prestación económica.

Con la finalidad de evitar la inseguridad jurídica que podría generarse para el ciudadano afectado hasta la adaptación del formulario para la liquidación de la tasa existente a la nueva situación –los modelos 696 y 695-, la Disposición Final Sexta de la norma estableció una plausible previsión con el siguiente tenor:

<<Disposición final séptima. Entrada en vigor.

2. No obstante lo anterior, las tasas por el ejercicio de la potestad jurisdiccional que hubieran de liquidarse por personas físicas y por todos los sujetos pasivos en el caso de la presentación de los recursos contencioso-administrativos a que se refieren los números cuatro y seis del artículo 1, en el período comprendido desde el día siguiente a la publicación de este real decreto-ley hasta la entrada en vigor de la Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas por la que se adapte el modelo 696 de autoliquidación y el modelo 695 de solicitud de devolución por solución extrajudicial del litigio y por acumulación de procesos, de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social, se liquidarán a partir de esta última fecha en el plazo de quince días hábiles, quedando en suspenso los procesos en el estado en que se encuentren. Si no se efectuara dicha liquidación por los sujetos pasivos, el Secretario judicial hará el requerimiento a que se refiere el apartado 2 del artículo 8 de la Ley 10/2012, de 20 de noviembre.>>

154 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La obligación...*, pág.22.

Abundando aun más en el razonamiento que venimos exponiendo, esto es, la imposibilidad de sancionar derivada de la ausencia de mandato alguno en la ley que obligue a una presentación telemática genérica del formulario informativo de activos en el extranjero, debe ponerse de manifiesto la existencia de un reciente precedente resuelto por el Tribunal Supremo, por el que el Alto Tribunal procedió a anular la obligación de presentar autoliquidación por la tasa general de operadores prevista en la Ley 32/2003, General de Telecomunicaciones, al no existir base legal suficiente para ello.

Resulta fundamental, en este extremo, una lectura de su Fundamento de Derecho Segundo, que aquí se transcribe:

“Dicho motivo tiene por objeto la infracción del artículo 8.h) de la Ley General Tributaria de 2003, conforme al que «se regularán en todo caso por Ley [...] la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta». Dicho artículo 8 precisa el contenido normativo de la reserva de ley tributaria que proclaman los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución Española de 1978 , pero también de la preferencia de ley, esto es, de aquellas materias que constitucionalmente podrían ser reguladas por reglamento, para las que el legislador prefiere la ley. No se trata pues de dilucidar cuál sea el alcance de esa reserva constitucional de ley, su mínima dimensión indisponible para el reglamento, desde la Norma Fundamental, que la Sala de instancia conoce perfectamente y sigue con corrección, reproduciendo parte de uno de los pronunciamientos de este Tribunal Supremo sobre el particular, sino de determinar los contornos de esa "reserva" tal y como la ha diseñado el legislador ordinario.

Ha querido el legislador, en virtud de aquella disposición, ser él quien establezca la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y de los pagos a cuenta. En otras palabras, aun cuando dicha obligación no se considerase un elemento esencial o configurador del tributo y, por lo tanto, no operase respecto de ella la reserva de ley ex artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución, su establecimiento estaría vedado a la potestad reglamentaria, sin perjuicio de su necesaria colaboración, porque el legislador ha decidido atraer para sí la competencia para hacerlo. Es verdad que esta preferencia de ley no impediría, en principio, mediante una norma posterior de igual rango, deslegalizar la materia concernida, habilitando su regulación mediante un reglamento, pero tal decisión de legislador ha de ser expresa, precisa e inequívoca.

Pues bien, tratándose de la llamada tasa general de operadores en el sector de las telecomunicaciones, su establecimiento se dispuso por la Ley 32/2003, cuyo artículo 49, apartado 1, previó que los operadores y los titulares de derechos de uso del dominio público radioeléctrico o de recursos de numeración quedarán sujetos al pago de las tasas establecidas en el ordenamiento jurídico, cuya finalidad precisa en el apartado 2. Por su parte, el apartado 6 indicó que las tasas en materia de telecomunicaciones gestionadas por la Administración General del Estado y sus organismos públicos serían las recogidas en el anexo I de la propia Ley. El punto 1 de dicho anexo creó la tasa general de operadores, que cifró, como máximo, en el dos por mil de los ingresos brutos de explotación del operador, entendiendo por tales los derivados de la explotación de las redes y de la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley (párrafos primero y segundo). Señaló que el devengo se produciría, por regla general, el 31 de diciembre de cada año y se remitió a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para establecer anualmente el porcentaje a aplicar sobre los ingresos brutos de explotación obtenidos por el operador (párrafos tercero y cuarto).

El juego combinado del artículo 29.1 y del anexo I, punto 1, de la Ley 32/2003 satisface la reserva constitucional de ley, pues dicha norma legal, además de crear la tasa, establece las pautas generales para la determinación de sus elementos configuradores (hecho imponible, devengo, sujetos pasivos, base imponible, tipo de gravamen y cuota tributaria), que después el Real Decreto 1620/2005 desarrollará y precisará en los artículos 3 a 8. Sin embargo, nada hay en la Ley sobre el modo de exacción y gestión del tributo ni, desde luego, sobre la obligación de los sujetos pasivos de presentar ante el órgano gestor la declaración correspondiente al periodo de devengo, ni sobre las consecuencias del incumplimiento de esta obligación, previsiones que aparecen por primera vez en el artículo 24.3 de la mencionada disposición reglamentaria, dedicado a las liquidaciones, dentro del capítulo VI sobre disposiciones comunes a todas las tasas, cuyo tenor literal es como sigue:

«A los efectos de la liquidación de las tasas, cuyas bases imponibles estén constituidas por los ingresos brutos de explotación, el sujeto pasivo deberá presentar ante el órgano gestor la declaración correspondiente al período del devengo, dentro del plazo de los seis meses contados desde el día siguiente al del citado devengo.

Si la referida declaración no se presentase en plazo, se formulará al sujeto pasivo requerimiento notificado con carácter fehaciente, a fin de que en el plazo de 10 días presente la liquidación provisional. Si no lo hiciera, el órgano gestor le girará una liquidación provisional sobre los ingresos brutos de la explotación determinados en régimen de estimación indirecta, conforme a lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley

58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , incluyendo el importe de la sanción y los intereses de demora que procedan».

Así pues, debemos concluir que el artículo 24.3 del Real Decreto citado infringe, como se sostiene en el primer motivo de casación, el artículo 8.h) de la Ley General Tributaria de 2003, con arreglo al que corresponde al legislador regular en todo caso la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.

Cabría, sin embargo, sostener que la obligación disciplinada en el mencionado precepto reglamentario no se refiere al cumplimiento de la obligación tributaria principal, pero ello no es posible. La dicción del primer párrafo del artículo 24.3 del Real Decreto no ofrece la menor duda cuando dispone que «a los efectos de la liquidación de las tasas, cuyas bases imponibles estén constituidas por los ingresos brutos de explotación, el sujeto pasivo deberá presentar ante el órgano gestor la declaración correspondiente al periodo de devengo». La lectura del segundo párrafo arroja más luz pues habla de que, transcurrido el plazo de seis meses sin presentar la declaración, se requerirá al sujeto pasivo «a fin de que en el plazo de 10 días presente la liquidación». Resulta evidente que la norma se está refiriendo a la liquidación de la tasa, mediante la determinación de los ingresos brutos (base imponible), fijando la cuota tributaria atendiendo al tipo de gravamen señalado en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Esta interpretación se impone, pues tratándose de una garantía de los ciudadanos para que sean sus representantes, democráticamente elegidos y titulares de la potestad legislativa, quienes establezcan tributos, dispongan sus elementos configuradores y delimiten sus obligaciones principales en relación con ellos, hay que rehuir de exégesis que conduzcan a una indebida ampliación de la potestad reglamentaria en este ámbito.

Por ello no resulta suficiente para dar cobertura legal y legitimar el artículo 24.3 del Real Decreto 1620/2005 con la genérica apelación que hace en su preámbulo a la disposición final tercera de la Ley 32/2003 , pues la remisión que realiza esta disposición al reglamento se refiere a los ámbitos de la competencia del Gobierno y del Ministerio correspondiente, siendo pacífico que, en virtud del artículo 8.h) de la Ley General Tributaria de 2003 , ni uno ni otro tienen atribuciones para establecer ex novo la obligación de presentar la declaración correspondiente al periodo de devengo.

Aún más, el exceso reglamentario se muestra todavía más nítido, si cabe, leyendo la parte final del párrafo segundo de ese artículo 24.3, que anuda al incumplimiento de la obligación de liquidación, no sólo el giro por la Administración de una liquidación provisional sobre los ingresos brutos de explotación determinados en régimen de

estimación indirecta, sino la imposición de una sanción, amén de los correspondientes intereses de demora, con lo que se introduce en un ámbito, el sancionador, en el que opera la reserva de ley constitucional con mayor intensidad, y en el de los elementos configuradores del tributo, donde también actúa aun con menor fuerza que en el sancionador, disponiendo el cálculo de la base imponible por un método no previsto en la Ley.

Hemos de concluir, en suma, que el artículo 24.3 del Real Decreto 1620/2005 infringe el artículo 8.h) de la Ley General Tributaria de 2003, incurriendo, conforme al artículo 62.2 de la Ley 30/1992, en nulidad de pleno derecho. Así hemos de declararlo en esta sentencia, que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 72.2 de la Ley de esta jurisdicción se publicará en el Boletín Oficial del Estado.” Los subrayados son nuestros.

Aplicando al caso los criterios hermenéuticos de la reserva de ley en materia tributaria y de los límites de la delegación reglamentaria que se efectúan en esta resolución, parece razonable pensar que la falta de previsión legal de la obligación de presentación telemática del formulario 720 determina un quebrantamiento grave del principio de reserva de ley, lo que conlleva la nulidad del desarrollo efectuado tanto por el Ejecutivo como, con mayor motivo, por el Ministerio.

En efecto, la Agencia Tributaria ha cometido una gran imprudencia a la hora de desarrollar de manera deslegalizada la novedosa obligación de información pues, al no haber previsto la creación de ningún modelo que no fuera telemático creyendo que podía imponer esta forma de presentación a todos los contribuyentes, a nuestro parecer ha dejado sin efecto la posibilidad de sancionar por la falta de presentación del modelo.

No es éste un razonamiento mendaz, sino la clara consecuencia que se deriva de dos anomalías en la configuración de la obligación de información: a saber, la falta de rigor en el cumplimiento del principio de legalidad y la arrogación por parte del Ministerio de Hacienda de funciones que le corresponderían a las Cortes Generales.

Ante ello, podría llegar a interpretarse que se presenta una segunda oportunidad para aquellos contribuyentes que no hubieran declarado sus bienes en el extranjero en plazo, de modo que cumplirían tempestivamente con dicha obligación en tanto en cuanto no se acabara de subsanar la deficiencia que se acaba de comentar mediante la pertinente modificación legal.

Sin duda, asumir esa valiente postura conlleva el riesgo inicial de verse sometido a las nefastas consecuencias de la falta de cumplimiento en plazo de la obligación informativa repetida, pero ante las deficiencias señaladas en la configuración de la forma de presentación resultaría muy discutible que acabara siéndoles exigibles dado el grave defecto estudiado, puesto en relación con el principio constitucional de reserva de ley.

Se recuerdan a este respecto las palabras de MARTÍN QUERALT acerca de la importancia de la legalidad en el orden tributario, al señalar que *“lo útil en materia financiera no es que la Administración actúe deprisa, sino que actúe bien; no es cumplir un programa, sino que éste sea justo”*¹⁵⁵. No pudiéramos encontrar un paradigma de mayor incumplimiento de este desiderátum que la regulación deslegalizada, precipitada, deslavazada y mutable de la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero.

¹⁵⁵ MARTÍN QUERALT, Juan; *et alii*: *op.cit.*, pág. 125.

4. Régimen sancionador de la obligación de informar sobre activos en el extranjero

4.1. *Acerca de la técnica legislativa empleada*

Empezaremos tratando un aspecto no menor, del que ya hemos hablado en el punto 3.1. de este trabajo, también relativo a aspectos específicamente técnicos, y en el que vale la pena detenerse otra vez a pesar de lo común que sea en la actualidad, como es la deficiente técnica legislativa llevada a cabo por el Legislador, esta vez en el orden punitivo.

En lo que se refiere al régimen sancionador propio del incumplimiento o cumplimiento incorrecto o tardío de la obligación de informar sobre activos en el extranjero, su regulación se establece extramuros del Título IV de la LGT, que regula la <<La potestad sancionadora>> y, más concretamente, lejos de los artículos 198 y 199 del Capítulo III, que son los que regulan respectivamente las infracciones por no presentar, y por presentar incorrectamente, autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico para el erario público.

Este hecho ya ha sido denunciado tempranamente por la doctrina. Así, por PEDREIRA MENÉNDEZ, para quien *“se establecen una serie de infracciones y sus correspondientes sanciones de forma autónoma y aislada del Título IV de la LGT en el que se recoge la potestad sancionadora (artículos 178 a 212 LGT). (...) entendemos que esta parte del precepto hubiera tenido mucho mejor acomodo en el capítulo III del Título IV, dentro de la clasificación de las infracciones y sanciones tributarias, y no en una disposición adicional”*.¹⁵⁶

Para ANEIROS PEREIRA, la nueva infracción por el incumplimiento formal *“bien podría haberse realizado en el artículo 199 de la LGT, en el seno de la infracción por incumplir obligaciones formales que no generan perjuicio económico, simplificando así*

¹⁵⁶ PEDREIRA MENÉNDEZ, José: *op.cit.*, pág.39. También FERNÁNDEZ AMOR se sorprende porque *“la infracción constituida por incumplimiento del nuevo deber también se sitúa separada del conjunto de infracciones y sanciones que se regulan en el Título IV de la LGT”*, *op.cit.*, pág.18.

la normativa sancionadora y dotando de mayor seguridad jurídica a los contribuyentes en el marco normativo vigente¹⁵⁷”.

Siendo malintencionados o, lo que es lo mismo, partiendo de la ínsita maldad humana, podría llegar a pensarse que esa desubicación sistemática de una sanción formal de tal calado punitivo viene motivada por su propia desproporción, asumida por el propio Legislador.

De esa forma, ocultándola en una disposición distinta y adicional se estaría intentando coartar la labor al intérprete, con el objetivo de que le resultara más difícil juzgar su desproporcionalidad, evidente si ponemos en relación la onerosidad punitiva de este régimen con el resto de sanciones por infracciones formales que aparecen en los artículos 198 y 199 de la LGT.

Esta hipótesis no carece de sentido pues, por la forma en que está redactada la Ley 7/2012, incluso por la propia Exposición de Motivos, el legislador era consciente de la desproporción de su obra y de que, en un futuro no muy lejano que ya ha llegado, podría ser puesta en tela de juicio por órganos externos a la Administración española, como los Jueces y Tribunales, españoles, comunitarios o internacionales, o por la Comisión Europea.

Y es que, como bien señala la AEDAF, *“un error en el modelo 720 implica una sanción hasta 50 veces mayor a cualquier otro incumplimiento de obligaciones formales”*.¹⁵⁸ A la hora de evaluar la proporcionalidad de la medida, volveremos sobre este extremo.

A todo lo expuesto se le une un aspecto menor, pero sintomático, como es el hecho de que el apartado 2 de la DA 18ª de la LGT a la hora de regular este régimen sancionador especial, hable en un primer párrafo de que *“constituyen infracciones tributarias”*, utilizando el plural de forma muy poco académica y dando lugar a interpretaciones erróneas, para pasar en el siguiente párrafo a considerar que *“también constituirá infracción tributaria”*, esta vez en singular.

Al respecto, SIMÓN ACOSTA señala que *“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 declaración*

157 ANEIROS PEREIRA, Jaime: op.cit., pág. 42.

158 AEDAF: *La obligación de informar...*, pág.26.

*informativa. Por otra parte (...), se sanciona también, aunque más benévolamente, la presentación fuera de plazo de la citada declaración”.*¹⁵⁹

Huelga señalar de nuevo que la deficiente técnica legislativa no determina *per se* un quebrantamiento de orden constitucional como se ha encargado de repetir el TC en múltiples resoluciones¹⁶⁰, aunque no deja de ser un óbice al cumplimiento de la seguridad jurídica que defiende la Carta Magna, además de un síntoma de la perentoriedad y poca reflexión con la que actúa el legislador tributario actual.

4.2. La perspectiva del principio de proporcionalidad

Dejando a un lado el buen hacer sistemático, que a día de hoy parece algo antediluviano, propio del Legislador decimonónico, y yendo ya a los aspectos sustantivos del régimen sancionador debemos empezar nuestra crítica poniendo de manifiesto la desproporción cuantitativa del régimen punitivo por la falta de cumplimiento perfecto del deber informativo sobre bienes y derechos en el extranjero.

Así, por entrar en el meollo de la cuestión, lo plausible hubiera sido que las sanciones se calcularan en función del valor de los bienes o derechos que no se han declarado, se han declarado fuera de plazo o lo han sido erróneamente. Por el contrario, en lugar de utilizar como baremo para la base de la sanción el patrimonio en el exterior, se han tomado los “datos” o el “conjunto de datos” no declarados o declarados erróneamente, probablemente por querer asimilar –erróneamente- este régimen sancionador al establecido en la normativa tributaria para otros incumplimientos de tipo formal.

En este sentido, sí tiene sentido tomar los datos o conjunto de datos no declarados en el régimen sancionador específico previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades –artículo 18.13 de la LIS y otros- para las valoraciones no efectuadas a precios de mercado en operaciones entre partes vinculadas. También lo puede tener, en su caso, por la comisión de una infracción por el cumplimiento incorrecto del modelo 347 –de operaciones con terceros-, porque se trata de datos de fácil obtención y cumplimentación, y no tiene sentido evaluar las sanciones en función del valor de las operaciones económicas llevadas a cabo con esos terceros –o con esas partes vinculadas, en el primer caso- siendo más proporcionado evaluar las deficiencias con

¹⁵⁹ SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos...*, pág.66.

¹⁶⁰ Por todas, la STC 150/90, de 4 de octubre, en su Fundamento de Derecho 8º, que se transcribirá en un apartado posterior.

relación a la información –los datos o conjuntos de datos- que el contribuyente estuviera obligado a aportar a Hacienda.

Carece de lógica, en cambio, utilizar en el modelo 720 de forma ilimitada los datos o conjunto de datos objeto de declaración como base punitiva, pues ello puede llevar al absurdo de que el patrimonio en el exterior sea inferior a la sanción que se imponga. Disponiendo, como se dispone, de un valor conjunto de bienes y derechos en el extranjero sobre el que aplicar porcentualmente una sanción, lo plausible hubiera sido tenerlo en cuenta como base –o, cuando menos, como límite máximo- del régimen de infracciones y sanciones por incumplimiento, cumplimiento tardío o defectuoso del modelo informativo.

Nos encontramos, en efecto, ante un régimen sancionador cuya aplicación práctica – de la que más adelante daremos ejemplos- puede dar lugar a dislates absolutamente desproporcionados y que no es descabellado que dé lugar a sanciones que superen el valor de los activos dejados de declarar, algo que contraría toda lógica humana.

En palabras de ESPEJO POYATO, *“el nivel de angustia y locura que esto puede desencadenar no requiere mayor desarrollo. (...)”* pues, continúa, *“la amenaza de una multa mínima de 10.000 euros no está nada mal”*¹⁶¹.

SÁNCHEZ PEDROCHE, mucho más vehemente, señala que *“posiblemente en la mente del covachuelista que ha ideado este repudiable régimen sancionador, la diferencia parezca justa y razonable, pues todo aquél que abre una cuenta en el extranjero es un defraudador en potencia y sabe perfectamente lo que escondía allí”*¹⁶².

Es cierto que, sobre el papel, si pensamos en personas con elevado patrimonio oculto en el extranjero, podría llegar a pensarse que se trata de un castigo razonable por el descubrimiento de lo defraudado. Ahora bien, al no existir ningún baremo en el que discernir la medida de la infracción en función de la contumacia de la ocultación o del valor de lo ocultado, el régimen resulta falto de una mínima proporción.

¹⁶¹ ESPEJO POYATO, Isabel: *op.cit.*, pág.48.

¹⁶² 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”, pág.114. El autor se refería al anteproyecto de ley en el que, se recordará, no había umbral mínimo de activos foráneos no declarables. Por tal motivo, planteaba seguidamente *“si se decide persistir en esta obligación de información debería, cuanto menos, establecerse un umbral mínimo de valor de esas cuentas (100.000 euros, por ejemplo, o un valor equiparable al que dispensa de declarar Impuesto sobre el Patrimonio) que excluyese de esta declaración todas las situaciones en las que no existe una voluntad real de ocultar bienes de valor significativo a la Hacienda Pública”*.

En este sentido, PEDREIRA MENÉNDEZ, realiza una comparación interesante, en el sentido de que *“la desproporción de las sanciones impuestas es evidente si se observa la sanción existente en el artículo 199 LGT para los incumplimientos de las obligaciones de información que tienen, por ejemplo, las entidades financieras españolas, donde la sanción puede ser una multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por 100 del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros. La omisión por un particular de un dato relativo a una cuenta que tiene en el extranjero, por ejemplo, el domicilio social de un banco, será sancionado con 5.000 euros. Sin embargo, la omisión de un dato similar en una declaración presentada por una entidad financiera española, por ejemplo, el domicilio fiscal de su cliente, sólo tendrá una sanción de 500 euros. Desde luego, el diferencial entre ambos importes es muy importante, cuando realmente se está en presencia de datos que seguramente no causarán ningún perjuicio económico a la Hacienda Pública, ni tendrán relevancia tributaria. Nos atrevemos a concluir que el importe de las sanciones que ha introducido la Disposición adicional decimoctava LGT no respeta el adecuado principio de proporcionalidad entre la gravedad del incumplimiento y el importe de la sanción. En este sentido, como ha reiterado el Tribunal Constitucional, entre otras en la STC 161/1997, debe existir una proporcionalidad entre el desvalor del comportamiento tipificado y la cuantía de la sanción, lo que no creemos que ocurre en el presente caso”*.¹⁶³

Debe recordarse, a este respecto, que el principio de proporcionalidad, que debe regir en toda limitación del ejercicio de los derechos fundamentales y libertades públicas, exige que la gravedad de la sanción se halle siempre en relación con la gravedad del hecho ilícito cometido. De este modo, la proporcionalidad actúa como límite al legislador en la configuración de todo régimen de infracciones y sanciones, de forma que se ponderen las circunstancias objetivas y subjetivas, con especial cuidado en la graduación de las sanciones.

Unida a la crítica que se acaba de realizar al régimen sancionador por tomar una base de cálculo de la sanción que puede conllevar infracciones extravagantemente elevadas, también resulta desproporcionada la multa que se impone por aplicación de dicha base. En efecto, cada dato o conjunto de datos da lugar a una multa fija elevadísima, ciertamente irrazonable. Si la ponemos en comparación con las multas

¹⁶³ PEDREIRA MENÉNDEZ, José: *op.cit.*, págs.50 y 51.

que se fijan para el resto de infracciones por incumplimientos formales en los artículos 198 y 199 de la LGT, la desproporción se observa de forma diáfana.

Como bien señala SIMÓN ACOSTA, *“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 las sanciones son elevadas: simplificadaamente, 5.000 euros por cada dato omitido con un mínimo de 10.000 euros”*¹⁶⁴.

En este mismo orden de ideas, ANEIROS PEREIRA tras señalar como primera deficiencia técnica grave que *“la infracción se tipifica por remisión a una obligación y como el mero incumplimiento”*, llega a la consideración de que al ser sanciones *“de extraordinaria gravedad”*, ello *“vuelve a traer a primer término la relevancia del principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador (...) porque las cuantiosas sanciones previstas se imponen con independencia de que haya o no perjuicio económico y que los datos sean fácilmente subsanables y, sobre todo, de la trascendencia tributaria concreta que presenten”*.¹⁶⁵

Realicemos alguna comparación que permite observar, a simple vista, los resultados desproporcionados de las multas derivadas de este novedoso régimen informativo sobre bienes y derechos en el exterior.

Así, el artículo 198.1 de la LGT establece que no presentar una declaración de un tributo, verbigracia del IRPF o del IP, de la que no resulte cuota a ingresar, constituye una infracción leve, sancionable con multa de 200 euros y que, de acuerdo con el artículo 188 del propio texto legal, se puede reducir en un 25% -quedando, por tanto, en 150 euros- si se paga en plazo voluntario y no se recurre frente a su imposición; el apartado 2 del artículo 198 señala que si esa misma declaración se presenta pero de forma extemporánea, sin requerimiento previo de la Administración, la multa será de 100 euros –o 75, si se aplica la reducción del artículo 188 antes citada-.

Por su parte, el propio artículo 198 también establece que no presentar declaraciones informativas –debiendo excluirse la de bienes y derechos en el extranjero por el principio de especialidad, al tener una regulación *ad hoc*- se sanciona con 20 euros

¹⁶⁴ SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos...*, pág.45.

¹⁶⁵ ANEIROS PEREIRA, Jaime: *op.cit.*, pág. 42.

por cada dato o conjunto de datos que hubiera debido incluirse en la declaración, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros, todo ello con la posible aplicación de la reducción del 25 por ciento por pronto pago y aquietamiento.

Si esa infracción respecto a declaraciones informativas deriva, no de su puro incumplimiento, sino de la presentación tardía, la multa es de 10 euros por dato o conjunto de datos, con un mínimo de 150 euros y un máximo de 10.000, con la tan repetida posibilidad de reducción.

En cambio, la declaración informativa de bienes y derechos en el exterior –modelo 720- establece que no declarar o hacerlo con datos inexactos, incompletos o falsos se sanciona con una multa fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 10.000 euros, sin establecer umbral máximo –hasta el infinito o más allá-, pudiéndose reducir su importe en un 25% en caso de pronto pago y de no recurrir el acuerdo sancionador.

Declarar correctamente pero fuera de plazo activos foráneos resulta sancionable, por su parte, con una multa fija de 100 euros por dato o conjunto de datos, con un mínimo de 1.500 euros y sin fijarse tampoco umbral máximo alguno. A ello se le une el hecho de que la sanción es por cada grupo de activos –cuentas, valores e inmuebles-, lo que puede dar lugar fácilmente a un doble o triple incumplimiento, como ya se expuso en el capítulo anterior.

DEL CAMPO ZAFRA, en una carta de 7 de enero de 2016 dirigida a la Comisión Europea, pone de manifiesto ciertos ejemplos prácticos de la aplicación desproporcionada de las consecuencias por la presentación errónea, extemporánea o incompleta del modelo 720, introduciendo también como muestra de desproporción la comparativa de este novedoso régimen sancionador formal con el genérico previsto en la LGT. Así, señala –páginas 6 y 7 de su escrito, no editado- que *“tratándose de una simple declaración informativa, esas sanciones son absolutamente desproporcionadas en relación a las sanciones establecidas por cualquier otro incumplimiento que nada tenga que ver con activos en el extranjero. Así por ejemplo, el artículo 198.1 de la Ley General Tributaria establece que no presentar una declaración del Impuesto sobre la Renta o del Impuesto sobre Patrimonio de la que no resulte cuota a ingresar es una infracción leve que se sanciona con multa de 200€, y de acuerdo con el artículo 188 se reduce un 25% (quedando en 150€ si se paga en el plazo concedido y no se recurre). Y según el artículo 198.2 si esa misma declaración se presenta fuera de plazo sin*

requerimiento de la Administración la sanción será de 100€ (75€ con esa misma reducción). La diferencia de esas sanciones previstas para las declaraciones informativas a nivel interno con las sanciones establecidas por cualquier incumplimiento de la obligación de declarar bienes en extranjero (Modelo 720) es sencillamente ABISMAL”.

En conclusión, si comparamos las sanciones mínimas que se imponen en la novedosa obligación para activos en el exterior, de diez mil o mil quinientos euros, con las que se han señalado antes, se vislumbra una desproporción evidente, que no merece mayor argumentación.

Pero es que, internamente, comparando los dos tipos de sanciones mínimas del propio modelo 720, también se puede observar claramente una desproporción indeseable.

En efecto, incumplir con la obligación informativa se asimila con cumplirla en plazo pero de forma incorrecta, sin que ese cumplimiento tempestivo –en tiempo y forma- dé lugar a reducción alguna. ¿En qué cabeza cabe poner en idéntica situación a quien deja de cumplir con su deber hasta que lo descubre la Administración que a aquél que se esfuerza en rellenar un formulario electrónico, incluir todos los datos de que dispone de bienes descritos en otras lenguas, pero se equivoca en un dato económico, en una fecha o código postal o en una dirección o código ISIN de un fondo de inversión?

Ídem ocurre, también en clave interna, al poner en mejor situación al que cumple tardíamente con su obligación de informar sobre activos en el exterior –sancionado con un mínimo de 1.500 euros- respecto de ese mismo contribuyente que sí que presentó en plazo, pero erróneamente, la declaración –sancionado entonces con un mínimo de 10.000 euros-.

En este mismo sentido, ESPEJO POYATO considera que “*parece*” que la sanción mínima por cuenta no declarada es de 10.000 euros, aunque “*el legislador tampoco se ha esmerado en la redacción del precepto a la hora de establecer las sanciones y, tras señalar que la multa será de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, no aclara qué se entiende por dato o conjunto de datos*”. Y continúa, con su habitual lenguaje sarcástico, señalando que “*mucha ha sido la clemencia del Reglamento en cuanto a la obligación de declarar. Quizá por ello, ya se*

*había acabado ésta a la hora de establecer el concepto de dato o conjunto de datos que va a determinar la sanción mínima”.*¹⁶⁶

Sin embargo, la propia autora se desdice en su mismo escrito unos párrafos más adelante, al considerar que *“la multa mínima va a ser, en caso de falta de declaración, de un mínimo de 20.000 euros, pues son al menos 4 los conjuntos de datos/datos exigidos”*¹⁶⁷, para luego concluir con otra interpretación reglamentaria que determinaría una multa mínima de entre 25 y 40.000 euros.

Se observará, con el relato que se realiza por una cualificada actuaria de la Hacienda Pública, la deficiencia técnica de una norma que admite interpretaciones desapasionadas con resultados económicos cuantitativamente muy distintos en materia sancionadora, algunos de ellos resultantes de la lectura de preceptos de carácter reglamentario, lo que es síntoma evidente tanto de una desproporcionalidad en el régimen, como de un exceso reglamentario en el establecimiento de las sanciones.

El criterio de proporcionalidad en la imposición de sanciones rige tanto en el derecho interno como en el comunitario, al tratarse de un principio de orden público. En el epígrafe 3.2 se estudió el juicio de proporcionalidad que, en clave interna, utiliza nuestro Tribunal Constitucional para evaluar si una medida concreta puede contrariar la Constitución, pudiendo aplicarse *mutatis mutandis* ese triple test para evaluar la constitucionalidad de las medidas punitivas.

Sin ir más lejos, la resolución del TC –nº 207/96, de 16 de diciembre- que parcialmente se transcribió en dicho apartado, concretamente, trataba acerca de una intervención corporal y la consiguiente prueba pericial sobre el pelo de la persona recurrente en amparo, en un ámbito estrictamente penal.

Por lo que se refiere al ámbito europeo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea tiene dicho que el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una multa o sanción pecuniaria por aspectos formales, pero ésta siempre tendrá que ser proporcionada a la gravedad de la infracción.

¹⁶⁶ ESPEJO POYATO, Isabel: *op.cit.*, pág. 48 y 49.

¹⁶⁷ *Ibidem*. SÁNCHEZ PEDROCHE, por su parte, pone de manifiesto que *“estas sanciones impresionantes se imponen por igual al que no declara una cuenta con 1.000 euros –comentando del anteproyecto, en el que no había umbral mínimo para efectuar la declaración- que al que oculta una cuenta con 1.000.000. Además, la sanción sería desmesurada en el primer caso, mientras que es absolutamente ridícula en el*

En este orden de cuestiones, resultan de gran importancia las conclusiones a las que llega en su sentencia de 9 de julio de 2015, asunto C-183/14 *Radu Florin Salomie y Nicolae Vasile Oltean* y ello a pesar de que se produzcan en el seno de una discusión relativa al IVA, en los siguientes términos:

- (61) *De ello resulta, en particular, que no se puede impedir que un sujeto pasivo del IVA ejerza su derecho a deducir por el hecho de que no se haya identificado a efectos del IVA antes de utilizar los bienes adquiridos en el marco de su actividad gravada (véase en este sentido, en particular, la sentencia Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, apartado 51).*
- (62) *Además, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud del artículo 273 de la Directiva 2006/112 para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos ni cuestionar la neutralidad del IVA (véanse en este sentido, en particular, las sentencias Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, apartado 52; Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 26; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, apartado 49, e Idexx Laboratories Italie, EU:C:2014, 2429, apartados 36 y 37).*
- (63) *Así, el hecho de sancionar la inobservancia por el sujeto pasivo de obligaciones de contabilidad y de declaración con la denegación del derecho a deducir va manifiestamente más allá de lo necesario para lograr el objetivo de asegurar la correcta ejecución de tales obligaciones, toda vez que el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción. Dicha práctica va también más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA y para evitar el fraude en el sentido del artículo 273 de la Directiva 2006/112, ya que puede llevar incluso a la pérdida del derecho a deducir si la rectificación de la declaración por la autoridad fiscal tiene lugar una vez finalizado el plazo de caducidad del que dispone el sujeto pasivo para proceder a la deducción (véase, por analogía, la sentencia Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartados 67 y 68).*
- (64) *En el presente asunto, de los autos trasladados al Tribunal de Justicia se desprende que se cumplen los requisitos materiales del derecho a deducción del IVA soportado y que los demandantes en el litigio principal fueron considerados sujetos pasivos del IVA con motivo de una inspección fiscal. Por lo tanto, el aplazamiento de la aplicación del derecho a deducción del IVA hasta la presentación de una primera*

segundo, poniendo el acento en que parece, una vez más, que se cerque al menudeo de la defraudación mientras que se 'deja tranquilo' al gran tiburón", op.cit., pág.114.

declaración de este impuesto por dicho sujetos pasivos por el único motivo de que no estaban registrados a efectos de IVA cuando efectuaron las operaciones sujetas al IVA, debiendo pagar estos últimos además el impuesto correspondiente, va más allá de lo necesario para garantizar la recaudación exacta del impuesto y evitar el fraude.

- (65) *De ello resulta que procede responder a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta que, en circunstancias como las del litigio principal, la Directiva 2006/112 se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el derecho a deducción del IVA adeudado o soportado por bienes y servicios utilizados en el marco de operaciones gravadas se deniega al sujeto pasivo, que debe abonar el impuesto que debería haber repercutido, por el mero hecho de que no estaba registrado a efectos del IVA cuando realizó estas operaciones, mientras no se haya registrado debidamente a efectos del IVA y no se haya presentado la declaración del impuesto adeudado.”*

Teniendo en cuenta todos estos antecedentes, podemos tomar como propias las palabras del profesor FALCÓN Y TELLA, en el sentido de que “*el régimen de infracciones y sanciones aprobado por la Ley 7/2012 supone un quebranto del principio de proporcionalidad, puesto que las sanciones, directas o indirectas, resultan manifiestamente desproporcionadas*”¹⁶⁸.

También para ORENA DOMINGUEZ “*el nuevo régimen sancionador es muy agresivo y podría vulnerar el principio de proporcionalidad. La lesión del bien jurídico protegido es manifiestamente desigual en función del distinto valor de los bienes y derechos no declarados, y sin embargo, en esta norma se aplica a todos ellos una sanción extremadamente severa aunque los datos fueran de cuantía irrelevante y en consecuencia causasen un daño igualmente irrelevante al bien jurídico protegido*”¹⁶⁹.

PEDREIRA MENÉNDEZ hace especial hincapié en que la norma “*califica las mencionadas infracciones como muy graves, no estableciendo ninguna graduación o atenuación, con evidente incumplimiento de lo previsto en el artículo 184 LGT que establece que cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave. Desde luego, la omisión de algún elemento no esencial de la declaración, pero que la haga incompleta, entendemos que no debería ser calificado*

¹⁶⁸ FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La obligación de informar...*, pág.13. Como señala la AEDAF, “*la presunción de actuación generalizada con ánimo elusivo por parte de los contribuyentes rige todo el régimen sancionador aprobado, llegando a estipularse sanciones mínimas de elevado importe por simples errores de cumplimentación. (...) Estas sanciones resultan exageradas máxime cuando son evidentes las dificultades a las que se enfrenta el obligado tributario a la hora de obtener los datos exigidos por la normativa y de plasmarlos en el modelo de declaración, pudiendo surgir errores sin que exista un trasfondo fraudulento*”, en *La obligación de informar...* pág.14.

¹⁶⁹ ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: *op.cit.*, pág.107.

como un comportamiento muy grave si el dato omitido no tiene especial relevancia tributaria, imaginemos, por ejemplo, que no se ha incluido el domicilio de una entidad bancaria conocida internacionalmente. Y lo mismo podemos decir si alguien presenta la declaración de forma veraz y completa, pero no la remite por medios telemáticos, tampoco consideramos que ese comportamiento debiera ser calificado como muy grave. Desde luego, hay una evidente desproporción entre los comportamientos y la calificación de las infracciones, lo que suponemos que será corregido por la jurisprudencia en aplicación de los criterios generales del derecho sancionador tributario”¹⁷⁰.

La infracción por la presentación de declaraciones incompletas, inexactas o por datos falsos puede considerarse el paradigma de la desproporción de este régimen sancionador, en el bien entendido de que –con SIMÓN ACOSTA- *“el detalle de la información exigida por las normas reglamentarias obliga a interpretar en términos muy laxos”* los conceptos de dato y de conjunto de datos, *“pues de otro modo las consecuencias serían tan desorbitadas que llegarían a ser incompatibles con el principio de proporcionalidad”¹⁷¹.*

Así, continúa este autor destacando que, *“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 de 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”.*

A esos óbices prácticos se une la solicitud, por el formulario en cuestión –el citado modelo 720-, de datos ‘basura’, esto es, irrelevantes o innecesarios para los fines perseguidos por una Administración dedicada a la recaudación de los tributos, cuyo olvido determina igualmente la comisión de tan grave infracción formal.

170 PEDREIRA MENÉNDEZ, José: *op.cit.*, pág.49.

171 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos...*, pág.67.

Ello es objeto de severa crítica por parte de la AEDAF por *“la importante presión fiscal indirecta que supone al contribuyente la búsqueda de los datos solicitados, muchos de ellos por su inexistencia, otros por la dificultad que conlleva su localización y en general, por el gran número de datos requeridos. Todo ello con el consiguiente doble efecto negativo para la Administración, por el escaso grado de fiabilidad de los datos que el contribuyente al final haya logrado localizar así como por la pérdida de claridad y control de la información obtenida por la Administración debido al caos existente entre los sujetos obligados a declarar, y su nivel de vinculación con el bien objeto de declaración”*¹⁷².

El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT tuvo la delicadeza de señalar, en una intervención en el Pleno del Foro de Asociaciones y colegios profesionales tributarios que, presentándose fuera de plazo una declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero sobre la que, con posterioridad se advierte que no resultaba de obligado cumplimiento, tal comportamiento no resultaría sancionado¹⁷³.

Entendemos que, por el inveterado axioma jurídico de que quien puede lo más, puede lo menos, tal criterio también se debería aplicar si el modelo 720 se presenta en plazo voluntario y, con posterioridad, Hacienda llega a la conclusión de que su presentación resultaba innecesaria.

De todos modos, las contundentes palabras del alto cargo funcional contrarían la contestación dada por la Dirección General de Tributos a una consulta con fecha de salida 4 de junio de 2013 –V1835/13-, en la que se planteaba precisamente si la inclusión en la declaración de bienes y derechos en el extranjero de activos que el obligado tributario no estaba obligado a declarar, pudiera considerarse como una infracción.

En efecto, tras remitirse a la literalidad de la DA 18ª de la LGT y a las causas de exoneración de la obligación de presentar la declaración informativa previstas en los artículos 42 bis.4, 42 ter.4 y 54 bis.6 RGIT, el organismo directivo de Hacienda recuerda que, según el artículo 181.1 de la LGT, *“serán sujetos infractores las*

172 AEDAF: *La obligación de informar...*, pág.30. Por tal motivo, una de las solicitudes del informe de esta asociación es precisamente *“una revisión de los datos de obligada cumplimentación, teniendo en cuenta la realidad económico-financiera actual. Entre las peticiones se insta a valorar los criterios de información extra legem establecidos para casos especiales como los trust, unit linked y partnership, en base a su ‘modus operandi’*”.

173 AEDAF: “Resumen de la reunión de 1 de julio de 2015”, pág. 2.

personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes”, concluyendo en los términos que ahora se transcriben, dejando la consideración infractora de la conducta a las circunstancias de cada caso concreto:

“La norma legal más arriba transcrita, DA 18ª de la Ley General Tributaria, tipifica las conductas infractoras de forma explícita, refiriéndolas a acciones u omisiones que implican un incumplimiento de la obligación de información por la misma establecida, desarrollada a su vez por norma reglamentaria, norma esta última en la que se especifican de forma pormenorizada los bienes y derechos sobre los que se ha de suministrar información y el nivel de detalle de la misma, así como el concepto de dato y conjunto de datos en cada uno de los artículos, por lo que al incumplimiento de los parámetros de todo tipo allí establecidos como obligatorios habrá que referir la conducta infractora en la que pudiese incurrirse.

La literalidad de la Disposición Adicional 18 transcrita no permite un pronunciamiento expreso sobre la cuestión planteada, ya que, aunque el bien no hubiera debido declararse, su mera incorporación a la declaración podría determinar la existencia de una información cuando menos inexacta, que podría constituir, eventualmente, infracción tributaria, impidiendo la redacción de la norma que, a priori, se pueda excluir la responsabilidad infractora, más aún teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que, al definir el concepto y clases de infracciones tributarias, establece:

<<1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.>>,

debiendo advertirse que la valoración de la concurrencia de los elementos determinantes de la existencia de una eventual infracción, objetivos y subjetivos, solo puede efectuarse en cada caso concreto y por la Administración gestora, sin que pueda existir un pronunciamiento al efecto como ya se indicó a través del mecanismo de la consulta tributaria.”

En la aplicación práctica conocida de expedientes sancionadores por la presentación extemporánea de la declaración informativa, en supuestos en que no había lugar a ganancia de patrimonio no justificada por tratarse de rentas ya declaradas o bien exentas, es decir, en casos en los que no resultaba de aplicación la nueva redacción del artículo 39.2 de la LIRPF o su paralelo en la LIS, lo cierto es que Hacienda está

aplicando en algún caso de forma algo benevolente los conceptos de dato y de conjunto de datos.

Así, se ha llegado a considerar en un caso marginal, en lo que es una interpretación de pura justicia material, que cada bien o derecho no declarado es únicamente un dato¹⁷⁴ –v.g. tres cuentas corrientes y 8 fondos de inversión serían un total de 11 datos, lo que en caso de declaración extemporánea, daría lugar a 1.100 euros de sanción (100 por dato o conjunto de dato), lo que determinaría aplicar el importe punitivo mínimo por modelo, que ya hemos dicho que es de 1.500 euros, menos la reducción del 25% en caso de conformidad-, no teniendo en cuenta a efectos sancionadores todos y cada uno de los conceptos informativos que se piden de cada bien o derecho, lo que daría lugar a multiplicar la punibilidad económica de forma exponencial, dada la exigente cantidad de información que se solicita.

En otros supuestos, en cambio, se ha llegado a considerar que cada bien o derecho conlleva un mínimo de 5 datos o conjunto de datos, de conformidad con las exigencias informativas reglamentarias para cada tipo de bien, lo que ha dado lugar a una elevación cuantitativa de la multa. En el mismo ejemplo antes citado, de declaración fuera de plazo sin requerimiento previo del formulario 720 con 11 bienes o derechos declarados extemporáneamente, considerando la existencia de 5 datos no declarados por cada activo en el exterior, el total de datos no declarados sería de 55 y, por ende, la sanción por presentación intempestiva sería de 5.500 euros, pudiendo aplicar una reducción del 25 en caso de aquietamiento. La diferencia entre la aplicación de un dato o cinco por cada bien y derecho, como se puede comprobar, es considerable.

Este mismo criterio lo ha utilizado Hacienda en otro expediente sancionador en el cual el contribuyente cometió la imprudencia de que, detectado en el año 2014 que había incurrido en un incumplimiento de la obligación informativa, en lugar de presentar extemporáneamente el formulario del año 2012, consideró que su exigencia se veía cumplida presentando única y directamente con una declaración del ejercicio 2013 en la que comunicaba que los bienes y derechos declarados se habían adquirido años atrás. La información que se suministró, ciertamente, era completa pues se conocían todas las vicisitudes de la cartera financiera del contribuyente en el extranjero.

A pesar de que dicho formulario –el de 2013- se presentó en plazo voluntario –el 28 de marzo de 2014, dentro del período reglamentario-, resultaba obvio que no se había

cumplido con la obligatoriedad de informar sobre los activos en el año anterior, puesto que en el modelo 720 se incluyó como fechas de incorporación de los valores –de saldos de unos 200.000 euros- los años 2009 y 2010, como se ha dicho.

El cruce de datos era solo cuestión de tiempo, puesto que el contribuyente había informado de algo que le autoinculpaba, aunque no es menos cierto que ello suponía una total ausencia de ocultación por su parte. A pesar de ello, el expediente sancionador finalizó de forma inmisericorde, liquidándole por los 5 valores no declarados en 2012 un total de 125.000 euros, que resultan de sumar cinco datos por el mínimo de sanción -5 datos por 5.000€ por 5 valores-.

Este es un acuerdo en el que el aspecto subjetivo ínsito a toda infracción tributaria brilla por su ausencia, al haber comunicado el contribuyente, aunque fuera de forma intempestiva e indirecta, la comisión del acto sancionable. Además, la proporcionalidad resulta claramente quebrantada, pues por un incumplimiento formal relativo a unos valores con valor conjunto de 200.000 euros, se le llega a imponer una multa de 125.000 euros, lo que supone una multa por una infracción meramente formal del 62,5 por ciento.

Estas diferencias aplicativas tan arbitrarias del régimen sancionador, se derivan del criterio establecido por cada Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, lo que ya de por sí es un claro indicio de arbitrariedad, ergo inseguridad jurídica (y de desigualdad entre ciudadanos) que esta normativa está creando, aunque de este principio hablaremos más adelante.

En cualquier caso, la experiencia práctica en torno a este novedoso deber informativo está demostrando que, en el momento en que la Administración Tributaria da comienzo a un expediente sancionador, no existe circunstancia alguna que la lleve a una reconsideración de su voluntad punitiva aceptando la ausencia de culpabilidad, por banal que sea el dato incorrecto. Así, la praxis diaria de la Administración está poniendo en duda, incluso, los términos en los que se ha venido expresando el Director de la Agencia en diversas reuniones con asociaciones profesionales del sector.

En efecto, en la reunión del Foro de Asociaciones y Colegios profesionales tributarios que se celebró el 4 de febrero de 2015, el representante de uno de los colectivos allí

174 También se han dado otros casos en la praxis dignos de comentario, en los que por cada bien o derechos se consideran 2 datos.

reunidos se interesó *“por la aplicación del régimen sancionador en los casos de presentación fuera de plazo de la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero, y más concretamente si los expedientes sancionadores se emitían automáticamente una vez detectada la presentación fuera de plazo.”*

En su contestación, *“el Director de la Agencia insistió en que las sanciones por este tipo de presentaciones fuera de plazo no son automáticas, sino que se hace un estudio individualizado de cada caso”¹⁷⁵.*

Las palabras del alto mandatario de la Hacienda estatal no se atienen mucho a la realidad actual, en la que ante la presentación extemporánea de dicha declaración informativa lo normal en la totalidad de los casos es recibir tiempo después la notificación del inicio de un expediente sancionador, emitida por el Departamento de Gestión Tributaria, que en todos los casos que se conocen y sin excepción, finaliza con la imposición de una sanción. Todo ello, si no se recibe la peor noticia, que es el comienzo de una actuación de comprobación e investigación del Departamento de Inspección Tributaria de la AEAT.

De hecho, en las fechas en las que Hacienda recibió la comunicación por parte de la Comisión Europea de la carta de emplazamiento que sirve de primer paso para el comienzo de un procedimiento de infracción ante el Tribunal de Luxemburgo acerca de esta materia –mediados de noviembre de 2015-, puede afirmarse con rotundidad que la Administración Tributaria había comunicado a la totalidad de contribuyentes que decidieron presentar de forma extemporánea el modelo informativo del ejercicio 2012, de forma sistemática –y el uso de este calificativo no es ocioso, como se verá-, el inicio de un expediente sancionador, cuando no una comunicación de inicio de una inspección tributaria.

Paradigma de esta liquidación a todo trance de sanciones formales, lo podemos observar en un expediente sancionador iniciado en la sede alicantina de la AEAT frente a un contribuyente que presentó de forma extemporánea –con un retraso de tan solo tres meses- un modelo 720 relativo a activos financieros respecto de los que quedó acreditado que los rendimientos que habían venido generando se habían autoliquidado correctamente en el IRPF del contribuyente en tiempo y forma. En otras palabras, ni había ocultación ni tampoco defraudación.

A pesar de esa circunstancia, de la ausencia de ocultación probada, que convierte la presentación del formulario informativo en una pura formalidad, los instructores del procedimiento concluyeron que concurrían circunstancias suficientes como para la existencia de una infracción tributaria. A tal efecto se tuvieron en cuenta aspectos ciertamente discutibles como (i) que el contribuyente fuera nacional español de nacimiento (*sic*) y (ii) que el formulario informativo de activos en el exterior se presentara por una empresa de asesoría fiscal, esto es, que contara con el auxilio de profesionales en materia fiscal, lo que determinaría la existencia de negligencia por su parte.

Resulta ciertamente hiriente que el hecho de ser nacional español y servirse del servicio prestado por una empresa especializada para presentar un formulario que, recuérdese, debe presentarse obligatoriamente por vía telemática –aspecto éste no al alcance de todo el mundo, al menos de forma obligada- sean fundamentos suficiente para considerar la existencia de una infracción que, a pesar de ser por un incumplimiento formal, tiene tal gravedad.

Eso sí, también debe decirse que en esta actuación administrativa en concreto, el órgano liquidador tuvo la bondad de no plantearse la aplicación de la presunción de ganancias de patrimonio no justificadas y, a la hora de determinar el *quantum* sancionador, es lo cierto que pese a que la declaración presentaba adolecía del defecto de no incluir el domicilio de las entidades depositarias de los valores declarados –lo que, recuérdese, podría determinar la aplicación de una multa mínima de 10.000 euros-, ello no se tuvo en cuenta a la hora de calcular el número de datos previsto en la normativa sancionadora, sancionándose por la extemporaneidad –con una multa mínima de 1.500 euros-.

Así, en lo que puede ser una aplicación ponderada del cálculo del ilícito, se señala en el acuerdo sancionador que *<< pese a que no consta para cada uno de estos siete elementos patrimoniales el domicilio de la entidad depositaria, entiende este instructor que la falta de información concreta sobre este conjunto de datos, no aporta información fiscal relevante que deba ser objeto de sanción distinta de la que procedería, en su caso por la mera presentación fuera de plazo >>*.

Siguiendo con la impenitencia de la Agencia Tributaria a la hora de sancionar, otro expediente sancionador al que dio comienzo la Delegación de Castilla-La Mancha,

sede de Toledo, finalizó considerando la existencia de dos infracciones –una por cada año con declaración errónea, 2012 y 2013- en un caso en que el contribuyente, simplemente, había tomado erróneamente el valor por acción a 31 de diciembre, lo que había dado lugar a unas diferencias de valoración de su cartera de algo más de 100 euros cada año.

Concretándolo, en 2012 debería haber declarado poco más de 60.000 euros en un número de acciones determinado de una única empresa, los cuales también se tuvieron que declarar en el año 2013 porque su valor había aumentado a algo más de 90.000 euros, superando así el umbral de 20.000 euros entre una declaración y otra. Pues bien, el hecho de incluir erróneamente en las declaraciones –presentadas de forma extemporánea- la valoración de la cartera, dio lugar a sendas sanciones de 1.500 euros. Por unos 100 euros de diferencia de valoración, 1.500 de sanción por cada uno de los dos años.

Lo curioso y destacable también en este expediente es que las declaraciones en cuestión también adolecían de dos deficiencias: una, el haberse presentado ambas fuera de los plazos reglamentarios, lo que determinaría una pena mínima de 1.500 euros; y, dos, el haberse presentado erróneamente, lo que determinaría una pena mínima de 10.000 euros por cada año.

Ante la tesitura de aplicar una u otra sanción –un claro *ne bis in ídem* impide siquiera plantearse sancionar por las dos deficiencias de forma acumulada-, el órgano administrativo resolutorio decidió imponer la pena más leve, la de extemporaneidad, y en lugar de acudir a una exégesis basada en el beneficio del reo, procede a efectuar un prolijo desarrollo de su decisión en los fundamentos jurídicos de su resolución, llegando incluso a considerar que la literalidad de la norma podría dar lugar a sanciones <<*claramente inconstitucionales por atentar contra el citado artículo 31 de la Constitución*>>.

Por su interés a los efectos de este trabajo, pasamos ahora a transcribir parte del razonamiento del instructor que, si bien muestra una gran preocupación por la onerosidad de la normativa sancionadora, en nuestra opinión yerra en su exégesis al conectar la problemática con el artículo 31 y no con el 25 de la Carta Magna (los subrayados son nuestros):

<<La declaración informativa del modelo 720 constituye una obligación formal que no devenga cuotas por hechos imponibles si no que aporta datos a la Administración Tributaria necesarios para la lucha contra el fraude. El objeto finalista del modelo 720 es la información. Considerando los datos obligatorios, a juicio de esta Inspección, el objetivo de la obligación formal se cumple incluso si dan errores u omisiones pero, de los datos declarados, es posible conocer la existencia del bien o derecho posibilitando la actividad comprobadora de la Administración. Si la finalidad de la información solicitada por la Ley 7/2012 es la lucha contra el fraude y si la información se proporciona de forma suficiente para facilitar esta lucha, el objetivo se ha cumplido, máxime cuando el modelo se presenta de forma voluntaria, aunque sea fuera de plazo, puesto que esta es una clara manifestación de la voluntad de colaborar y del deseo de no ocultar lo declarado.

A juicio del inspector que suscribe, la ausencia de datos o los errores o inexactitudes subsanables, siempre que estos aporten información suficiente sobre el bien o derecho declarado para permitir la comprobación y el censo del mismo, considerando que la información se aporta de forma voluntaria y con colaboración del contribuyente aportando cuantos datos se solicitan, pone de manifiesto la existencia de un daño mínimo puesto que si bien se declara fuera de plazo y los datos no son totalmente exactos, lo aportado es suficiente y se puede subsanar por parte del contribuyente. La valoración de este daño mínimo, por ser fácilmente subsanable, debe tener en cuenta que las formalidades establecidas en el modelo 720 son de difícil cumplimentación para las personas sin ánimo de ocultar ajenas a la responsabilidad de la tenencia de bienes o derechos en el extranjero, que no son conscientes de la gravedad del incumplimiento de la norma y que, cuando son advertidos, declaran fuera de plazo o declaran errores, omisiones o inexactitudes, motivados en ocasiones por las prisas o por la falta de datos o preparación.

No existiendo en nuestro ordenamiento un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, siendo necesaria la culpabilidad y admitiendo la jurisprudencia y la doctrina, como un elemento necesario para la apreciación de la culpabilidad no solo el elemento normativo sino la capacidad y la previsibilidad del sujeto presuntamente infractor, en el presente caso se aprecia una culpabilidad mínima o simple negligencia puesto que, el elemento normativo patente en el descuido cometido en la declaración del modelo 720, a juicio de esta Inspección, no obedece a un ánimo de ocultar sino al simple desconocimiento de la norma que no exige de su cumplimiento. La previsibilidad también se considera mínima puesto que al contribuyente, por su trabajo y condición personal, no le era fácil prever la obligación de declarar, es más, si se tiene en cuenta el régimen de infracciones y sanciones de otras declaraciones informativas, la previsión de las consecuencias punibles por los errores u omisiones es aún menor ya que el regulado para el modelo 720 desborda toda posible experiencia anterior. Por todo

ello, a juicio de esta inspección, en los hechos reflejados en el expediente solo se aprecia simple negligencia.

La apreciación de simple negligencia unida a la consideración del daño mínimo causado en una obligación declarativa formal que siempre debe ser proporcional a su objeto, lleva a la necesidad de valorar la sanción a imponer dentro del régimen sancionador establecido. El texto literal del régimen sancionador cuantifica con 5.000 € por cada dato obligatorio incorrecto; la aplicación del mismo sin tener en cuenta el resto de las normas del Ordenamiento Jurídico y de los criterios jurisprudenciales sancionadores daría como resultado importes desorbitados que en algunos casos serían claramente inconstitucionales por atentar contra el citado artículo 31 de la Constitución. A la vista de lo (sic) todo lo anterior, a juicio de esta Inspección, las declaraciones fuera de plazo se deben sancionar con el importe mínimo por declaración, con independencia de la cantidad de bienes o derechos declarados y de los errores y omisiones cometidos>>.

Probablemente para soslayar la posible tacha de desproporción del régimen sancionador a la luz de los Tratados de la Unión Europea, la motivación tipo que está utilizando el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT en los expedientes sancionadores abiertos hasta el momento incluye menciones sobre la publicidad que se le dio a la normativa en el momento en que vio la luz pública, considerando a tal efecto que desde la publicación en el BOE del Reglamento de desarrollo de la ley antifraude de 2012 –el Real Decreto 1518/2012, publicado el 24 de noviembre de 2012- hasta que finalizó el primer plazo para dar la información, que se amplió un mes respecto del plazo ordinario –hasta el 30 de abril-, se tuvo tiempo suficiente para conocerla.

Asimismo, se señala textualmente que “*la Agencia Tributaria ofrece desde el establecimiento de esta obligación información suficiente y puntual sobre la obligación en general, y, en particular, sobre los plazos de presentación en su portal de internet, tanto en la información que se ofrece sobre cada modelo (específicamente para el modelo 720 se ofrecen recopilaciones de preguntas frecuentes y vídeos explicativos) como en el detalle del calendario del contribuyente.*”

Se obvia, sin embargo, que la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, desde su instauración, ha quedado excluida de los canales informativos tradicionales a los que acude el contribuyente habitualmente –telefónicos y de información personal en las delegaciones-, muy posiblemente, por su dificultad de cumplimentación técnica, que exige elevados conocimientos tributarios. En este

sentido, podría también considerarse la existencia de un incumplimiento del mandato establecido expresamente en la LGT –concretamente, en la Sección 1ª del Capítulo I del Título III- en virtud del cual se le debe facilitar al contribuyente toda la información tributaria que precise para el correcto cumplimiento de sus obligaciones con la Administración

Como se ha expuesto en otro apartado, en esa misma argumentación de las sanciones por incumplimiento formal también aparece una mención acerca de charlas organizadas por profesionales del sector tributario, como si el particular tuviera la obligación de conocer su existencia y de acudir a ellas o, aún haciendo ese esfuerzo – intelectual, económico y de tiempo-, de entender algo de lo que allí se hablaba, por no hablar de que las palabras no figuran entre las fuentes de nuestro Ordenamiento Jurídico, salvo cuando sean un componente –poco utilizada en derecho público- de la costumbre.

Tales argumentos, en realidad, son demostrativos de la voluntad del fisco de considerar que el régimen es proporcionado a todo trance, lo que determinaría una suerte de responsabilidad objetiva que es de esperar que los Tribunales atemperen en cada caso concreto.

De interés en esta órbita es la contestación que da Hacienda a consulta vinculante de 10 de julio de 2013 –V2289/13-, en la cual el contribuyente cuestionaba, entre otras cosas, las consecuencias de la presentación extemporánea de la declaración informativa de activos foráneos y la penalización a aplicar.

Ante estas cuestiones, el órgano consultivo se limita a transcribir literalmente la normativa aplicable al caso, esto es, la D.A. 18ª de la LGT concluyendo que *“la presentación de la declaración informativa fuera de plazo sin requerimiento previo resulta sancionada, a priori, de la forma establecida para ese supuesto en el apartado dos de la Disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”*. El subrayado es nuestro.

Se observará que el órgano resolutorio ha incluido un elemento apriorístico, lo que da a entender *sensu contrario* que esas funestas consecuencias podrían no resultar aplicadas *a fortiori*. Esa advertencia viene acompañada, a su vez, de un párrafo adicional en el que se recuerda la redacción del artículo 183.1 de la LGT, que es el que, *“al definir el concepto y clases de infracciones tributarias, establece lo que sigue:*

“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.

Debiendo advertirse que la valoración de la concurrencia de los elementos determinantes de la existencia de una eventual infracción, objetivos y subjetivos, solo puede efectuarse en cada caso concreto y por la Administración gestora, sin que pueda existir un pronunciamiento al efecto a través del mecanismo de la consulta tributaria”. El subrayado también es nuestro.

A nuestro modo de ver, con esta última afirmación Tributos parece querer mostrar una apuesta por la aplicación prudente y piadosa del régimen sancionador del precepto, recordando que en cualquier infracción administrativa han de concurrir los elementos objetivos y subjetivos del tipo, con independencia de que la redacción del precepto sancionador sea más o menos afortunada.

De todos modos, esta coletilla de la contestación citada no se compece con la realidad y parece tener más como destinatario a la Comisión Europea, a modo de prueba de la proporcionalidad que la Administración tributaria española dice tener en cuenta en la aplicación del régimen sancionador, que a los contribuyentes a los que se les ha comunicado el inicio de una comprobación.

En efecto, como se ha visto, la presentación extemporánea de la declaración informativa conlleva en la vida real de forma casi indefectible un procedimiento de comprobación que, habitualmente, procede de los órganos de Gestión Tributaria y, en todos los casos conocidos –sin excepción alguna conocida- ha dado lugar a un expediente sancionador en el que siempre se utilizan los mismos párrafos que justifican la imposición de la sanción correspondiente en la información que se dio del modelo al contribuyente por diversas vías.

Con todo lo anterior, se ha intentado dejar constancia de dos óbices, relativo uno a la base de la sanción –los datos y conjunto de datos- y, el otro, a las multas resultantes de la aplicación del tipo sancionador, que suponen una restricción de derechos contraria al principio de proporcionalidad.

4.3. **La perspectiva del principio de tipicidad**

Algún autor ha criticado los excesos reglamentarios en la determinación de los datos o conjuntos de datos sancionables. Así, ESPEJO POYATO considera que *“los efectos sancionadores, en el Reglamento, resultan muy por encima de lo que, en principio, resultaría de la Ley, lo que, de nuevo, obligaría a plantearse el respecto (sic) del principio de tipicidad penal”*¹⁷⁶.

Ya se ha hablado en apartados anteriores acerca de un posible quebrantamiento del principio de tipicidad a la hora de regular sustantivamente el nuevo deber informativo, pero ahora deberá determinarse si esos excesos también se producen en el ámbito sancionador.

La jurisprudencia constitucional determina que el principio de legalidad penal resulta aplicable a las sanciones administrativas, si bien con una serie de matizaciones. De esta manera, siguiendo a DÍEZ-PICAZO, rige *“el requisito de lex scripta, pues las infracciones y sanciones administrativas no pueden ser reguladas por reglamentos carentes de cobertura legal. Pero aquí el criterio es que la norma con rango de ley no puede estar <<vacía de todo contenido material propio>> (SSTC 42/1987, 60/2000, 26/2002, 1161/2003, 193/2003 y 25/2004). (...) Ello significa que la exigencia de regulación mediante ley es menos intensa para el derecho administrativo sancionador que para el derecho penal. (...) Rige el requisito de lex certa, pues el derecho administrativo sancionador debe observar siempre un mínimo de taxatividad (SSTC 184/1995 y 113/2002). Además, la imposición analógica de sanciones administrativas se reputa contraria al art. 25 CE (STC 111/2004). Rige el requisito de lex praevia, pues la prohibición de retroactividad in pejus del derecho administrativo sancionador está expresamente establecida por el art.9.3 CE. Rige el principio non bis in idem. Por lo demás, el Tribunal Constitucional ha sostenido que, a la hora de establecer infracciones y sanciones administrativas, el legislador debe inspirarse en criterios de razonabilidad (STC 133/1999); lo que parece indicar que aquí sí hay un límite de proporcionalidad a la utilización de la potestad punitiva del Estado”*¹⁷⁷.

En lo que se refiere al concreto aspecto de la tipicidad, el Tribunal Constitucional tiene dicho que, en materia de derecho sancionador administrativo, el principio de legalidad queda cumplimentado con una ley en sentido formal –no orgánica, como exige el

176 ESPEJO POYATO, Isabel: *op.cit.*, pág. 50.

177 DÍEZ-PICAZO, Luis María: *op.cit.*, págs.480 y 481.

ámbito penal-, permitiéndose la colaboración reglamentaria en la tarea de tipificación de las infracciones, como ha ocurrido en este supuesto a través de las modificaciones llevadas a cabo en el reglamento de gestión e inspección mediante el tantas veces citado Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre.

En efecto, por todas, así se expone en la STC 145/13, de 11 de julio, que trataba una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo en materia tributaria –concretamente, con relación a la normativa de operaciones vinculadas en la anterior regulación del Impuesto sobre Sociedades-:

“El derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) absorbe el derecho a la legalidad sancionadora administrativa y se articula a través de una doble garantía, material y formal. La primera es la exigencia de predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones correspondientes con la mayor precisión posible, para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, de esta manera, las consecuencias de sus acciones (SSTC 242/2005, de 10 de octubre, FJ 2; 162/2008, de 15 de diciembre, FJ 1; 81/2009, de 23 de marzo, FJ 4; y 135/2010, de 2 de diciembre, FJ 4). Como señala la STC 104/2009, de 4 de mayo, FJ 2, <la garantía material implica que la norma punitiva permita predecir con suficiente grado de certeza las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa, lo que conlleva que no quepa constitucionalmente admitir formulaciones tan abiertas por su amplitud, vaguedad o indefinición, que la efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y juzgador>>. En relación con las infracciones y las sanciones administrativas, el principio de taxatividad se dirige, por un lado ‘al legislador y al poder reglamentario’, exigiéndoles el ‘máximo esfuerzo posible’ para garantizar la seguridad jurídica, lo que en modo alguno veda el empleo de conceptos jurídicos indeterminados, ‘aunque su compatibilidad con el art. 25.1 CE se subordina a la posibilidad de que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia’; afecta, por otro, a los aplicadores del Derecho administrativo sancionador, obligándoles a atenerse, no ya al canon de interdicción de arbitrariedad, error patente o manifiesta irrazonabilidad derivado del art. 24 CE, sino a un canon más estricto de razonabilidad, lo que es determinante en los casos en que la frontera que demarca la norma sancionadora es borrosa por su carácter abstracto o por la propia vaguedad y versatilidad del lenguaje (STC 297/2005, de 21 de noviembre, FJ 8, y las Sentencias que allí se citan). Desde esta perspectiva, según la última Sentencia citada, el principio de tipicidad, vinculado ‘indisolublemente

con el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE)', se traduce, en particular, en 'la necesidad de que la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora identifique el fundamento legal de la sanción impuesta en cada resolución sancionatoria'.

La garantía formal, como señala la STC 166/2012, de 1 octubre, FJ 5, hace referencia al rango necesario de las normas tipificadoras de esas conductas y sanciones, que ha de ser legal y no reglamentario de conformidad con el término 'legislación vigente' contenido en el art. 25.1 CE (por todas STC 77/2006, de 13 de marzo, FJ único y jurisprudencia allí citada). El sentido de esta garantía es <<asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos depende exclusivamente de la voluntad de sus representantes>> (STC 42/1987, de 7 de abril, FJ 2). Ahora bien, como dispuso la última Sentencia citada y hemos vuelto a afirmar recientemente en la STC 34/2013, de 14 de febrero, FJ 19, el alcance de la reserva de ley respecto de las infracciones y sanciones administrativas no es tan riguroso como en relación con los tipos y sanciones penales en sentido estricto y ello tanto <<por razones que atañen al modelo constitucional de distribución de las potestades públicas>> como <<por el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad reglamentaria en ciertas materias, bien, por último, por exigencias de prudencia o de oportunidad>>. Por tales razones es doctrina constitucional reiterada (por todas, STC 242/2005, de 10 de octubre, FJ 2) que frente a la garantía material, que tiene un 'alcance absoluto', la garantía formal <<tiene una eficacia relativa o limitada en el ámbito sancionador administrativo, toda vez que no cabe excluir la colaboración reglamentaria en la propia tarea de tipificación de las infracciones y atribución de las correspondientes sanciones, aunque sí hay que excluir el que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley>>. De ahí que la STC 242/2005, de 10 de octubre, FJ 2, con cita de otras Sentencias (SSTC 161/2003, de 15 de septiembre, FJ 2; 26/2005, de 14 de febrero, FJ 3), declare que <<la garantía formal implica que la ley debe contener la determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica y al reglamento sólo puede corresponder, en su caso, el desarrollo y precisión de los tipos de infracciones previamente establecidos por la ley>>. En definitiva, como ha señalado la STC 104/2009, de 4 de mayo, FJ 2, lo que el art. 25.1 CE prohíbe <<es la remisión de la ley al reglamento sin una previa determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica>>. El subrayado es nuestro.

Teniendo en cuenta la doctrina constitucional expuesta, cabe considerar de forma preventiva que no existiría, por el hecho de reclamar el apoyo reglamentario en el

establecimiento de las sanciones a aplicar, vulneración del principio de tipicidad en el régimen sancionador formal que venimos estudiando en este apartado, esto es, el previsto para los defectos de cumplimiento o incumplimiento de la declaración informativa de bienes y derechos en el exterior.

Ante esta jurisprudencia constitucional, tendente a interpretar de forma abierta la delegación reglamentaria en materia sancionadora, le restaría al intérprete la tarea fundamental de concretar sus consecuencias al hecho de que el número de datos o conjunto de datos determinantes del *quantum* de las infracciones previstas en el régimen sancionador formal que venimos comentando esté fijado en una norma con carácter reglamentario.

Ya se ha hecho ver que las infracciones formales por el incumplimiento de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero se basan en los datos o conjuntos de datos objeto de declaración, sin existir un desarrollo de ambos conceptos ni en la norma *ad hoc* ni en ninguna otra norma de carácter tributario, que permita determinar con exactitud, en un caso concreto, las consecuencias sancionadoras que se derivan exactamente de un incumplimiento.

ORENA DOMÍNGUEZ critica con razón, en este sentido, el poco respeto para el principio de reserva de ley en materia sancionadora que supone que se deba “*esperar al desarrollo reglamentario para ver qué se entiende con precisión por ‘dato o conjunto de datos’, tarea que sería propia de la Ley para respetar el principio de legalidad sancionadora*”¹⁷⁸.

El Tribunal Supremo podría haber tenido ocasión de fijar un criterio sobre los conceptos de ‘dato’ y ‘conjunto de datos’ si el Tribunal Constitucional no hubiera resuelto de una manera tan abierta la cuestión que aquél le planteó acerca del trascendental cambio en el régimen de operaciones entre partes vinculadas que se produjo, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, en el año 2008.

Sin embargo, al considerar el TC en la sentencia cuyo Fundamento de Derecho Cuarto se acaba de transcribir que el desarrollo reglamentario a la ley en materia sancionadora puede ser muy amplio, el TS se vio obligado a su vez a la hora de evaluar el desarrollo reglamentario efectuado por Real Decreto 1793/2008 a la LIS, en su sentencia de 27 de mayo de 2014 –recurso nº 8/2009–, a no entrar en profundidad

en la cuestión de la debida proporcionalidad entre esos 'datos' y 'conjunto de datos' y el principio de legalidad en materia sancionadora.

De todos modos, siguiendo otra jurisprudencia del propio TC, podría llegarse a la conclusión de que la ausencia de concreción de qué se debe entender por dato y por conjunto de datos vulnera el mandato de taxatividad o de *lex certa*. En efecto, en este orden de cuestiones, la sentencia de 10 de octubre de 2005 –nº 242/2005- del máximo intérprete constitucional señala –FJº 2º- que *“la garantía material, por su parte, aparece derivada del mandato de taxatividad o de lex certa y se concreta en la exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, que hace recaer sobre el legislador el deber de configurarlas en las leyes sancionadoras con la mayor precisión posible para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, así, las consecuencias de sus acciones. Por tanto, la garantía material implica que la norma punitiva permita predecir con suficiente grado de certeza las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa, lo que conlleva que no quepa constitucionalmente admitir formulaciones tan abiertas por su amplitud, vaguedad o indefinición, que la efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y juzgador (por todas, SSTC 100/2003, de 2 de junio, FJ 2, y 26/2005, de 14 de febrero, FJ 3)”*.

No se olvide que, en el caso que venimos estudiando, a ello se une un desarrollo reglamentario de la obligación de información que ha supuesto que en el formulario informativo –el modelo 720-, se tenga que dar información de muy difícil cumplimentación para el hombre medio pues, por poner tan solo un ejemplo, para obtener el domicilio exacto de ciertos fondos de inversión o activos mobiliarios hace falta conocer su código ISIN y, con el mismo, introducirse en ciertas bases de datos muy especializadas en el ámbito financiero y, en su gran mayoría, en idiomas extranjeros, es decir, en lenguas no oficiales para conseguir el anhelado y solicitado “dato”.

Recuérdese que, además y como se ha expuesto de forma prolija en apartados anteriores, la presentación se realiza obligatoriamente de forma telemática, so pena de incurrir en uno de los tipos infractores, lo que unido a lo anterior hará pensar a cualquiera que estas declaraciones sólo se podrán realizar por manos altamente especializadas y, por consiguiente, se trata de un servicio muy costoso.

La conjunción del poco respeto al principio de reserva de ley y de su desproporción manifiesta determinan, pues, que se pueda poner seriamente en duda la regulación legal del régimen sancionador que venimos comentando.

4.4. La perspectiva de la no concurrencia

El principio de no concurrencia –o *ne bis in ídem*– es un principio regulado expresamente en diversa normativa legal¹⁷⁹, si bien se considera un derecho de orden constitucional a resultas de la interpretación dada por el Tribunal Constitucional al artículo 25.1 de la Carta Magna, que señala que *<<nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta y infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento>>*.

En efecto, la STC 2/1981, de 30 de marzo, lo concreta en los siguientes asertos:

“El principio general del derecho conocido por non bis in ídem supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones -administrativa y penal- en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración -relación de funcionario, servicio público, concesionario, etc.- que justificase el ejercicio del ius puniendi por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración.

(...) No obstante, podemos señalar que, 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

179 En efecto, así, en primer lugar, el artículo 178 de la LGT, relativo a los principios de la potestad sancionadora, señala expresamente que “La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley. En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley.” Seguidamente, en artículo 180 del propio texto legal trata concretamente el “principio de no concurrencia de sanciones tributarias” y, por su parte, el artículo 133 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de RJPAC, también regula la concurrencia de sanciones, señalando que “no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho o fundamento”.

legalidad y tipicidad de las infracciones recogidos principalmente en el art. 25 de la Constitución. Por otro lado, es de señalar que la tendencia de la legislación española reciente, en contra de la legislación anterior, es la de recoger expresamente el principio de referencia.”

Así pues, puede señalarse que el principio *non bis in ídem* tiene su anclaje constitucional en el artículo 25.1 CE, en la medida en que este precepto constitucionaliza el principio de legalidad en materia sancionadora en su doble vertiente material (principio de tipicidad) y formal (principio de reserva de ley) y constituye pues un derecho fundamental del ciudadano.

Este principio ha sido estudiado por la doctrina desde dos perspectivas: la material y la formal o procesal. La primera de ellas se refiere a evitar la imposición de dos sanciones al mismo sujeto, por los mismos hechos y con el mismo fundamento, en el bien entendido de que ello resulta desproporcionado e irrazonable. La segunda vertiente, por su parte, trata de evitar la existencia de una doble condena o sanción cuando hubiera un primer pronunciamiento absolutorio.

Recuérdese que, en un primer orden y aplicable genéricamente a todas las medidas propuestas por la Ley 7/2012, en los términos en que están redactadas la nueva obligación informativa de bienes en el extranjero y las consecuencias del descubrimiento de estos por parte de la Hacienda Pública, el contribuyente podría encontrarse con la imposición de varias consecuencias económicas de carácter sancionador, lo que iría en contra del principio de no concurrencia de sanciones del que tendremos ocasión de hablar hasta la saciedad y del que ya se ha hablado, indiciariamente, en apartados anteriores.

En efecto, el mero incumplimiento, cumplimiento tardío o cumplimiento defectuoso (verbigracia, presentar el formulario 720 por vía no telemática) de la obligación formal de información, determina la aplicación de unas infracciones específicas que pueden resultar desproporcionadas, previstas en el 2º apartado de la DA 18 –primera posible sanción-. A esa carga punitiva se le puede añadir la imputación de una ganancia patrimonial no justificada que cierta doctrina, como se verá, considera que tiene carácter sancionador y, como colofón, sobre dicha ganancia también cabe una sanción por la falta de ingreso a un tipo fijo del 150 por ciento. Obsérvese que esta posible

orgía punitiva tiene idéntico punto de inicio: el incumplimiento de la obligación de informar sobre activos en el exterior.

Desde este punto de vista cabría plantearse, con relación a las sanciones que concurren por el incumplimiento de la declaración informativa que está siendo objeto de estudio en este trabajo, si el comienzo de un primer expediente sancionador de conformidad con la DA 18ª de la LGT –formal-, podría inhibir *per se* que, a resultas de una comprobación tributaria posterior de la situación del contribuyente que diera lugar a que se le aplicara la ganancia patrimonial no justificada del artículo 39.2 de la LIRPF, pudiera incoarse un procedimiento sancionador por falta de ingreso de acuerdo con la DA 1ª de la Ley 7/2012 –material-.

La clave para resolver esta controversia se encuentra en el carácter medial de la primera infracción –la formal- que, teniendo idénticos presupuestos de hechos –sujeto, hecho y fundamento, según la dicción de la Ley 30/1992-, no deja de ser un medio para la comisión del segundo ilícito –la material, por falta de ingreso-.

Si se parte desde esta perspectiva, lógicamente la primera infracción no invalidará a la segunda si bien, de interponerse ambas de forma consecutiva, el órgano administrativo debiera minorar el importe de la sanción por falta de ingreso en aquello que se ingresó por el incumplimiento formal, para evitar la concurrencia de sanciones.

Si se hubiera dado comienzo primero a un expediente sancionador por la infracción material, tampoco tendría sentido dar comienzo –y, por supuesto, tampoco imponer- a un nuevo procedimiento sancionador por posibles incumplimientos formales, pues las infracciones cometidas en este último se subsumirían, al ser medio, en el ilícito material al ser mayor.

Por último, de iniciarse cualquiera de los procedimientos sancionadores regulados en la Ley 7/2012 –formal o material- y llegarse a la consideración de que no se dan las condiciones subjetivas –el dolo, la culpa o la negligencia suficientes- como para sancionar, lo que no podría suceder es que más adelante la Administración comenzara un segundo expediente sancionador por la otra vía pendiente –formal o material-, pues si ambos regímenes sancionadores parten de un mismo presupuesto de hecho –el incumplimiento informativo-, la causa de exoneración de la culpa será válida para ambos, so pena de dejar la punición en manos de una ambivalencia administrativa con altas dosis de arbitrariedad.

Este es el criterio de la STC 2/2003, de 16 de enero, cuyas conclusiones relativas a la coexistencia de los procedimientos sancionador y penal sobre la misma conducta, se pueden aplicar aquí incluso con mayor motivo, al tratarse aquí de la concurrencia de dos ilícitos administrativos (los subrayados son nuestros) –Fundamento de Derecho 3º, 7º y 8º–:

<<Centrado así el objeto de la demanda y las circunstancias que han dado lugar a la misma, hemos de iniciar su examen recordando que desde la STC 2/1981, de 30 de enero, hemos reconocido que el principio «non bis in idem» integra el derecho fundamental al principio de legalidad en materia penal y sancionadora (art. 25.1 CE) a pesar de su falta de mención expresa en dicho precepto constitucional, dada su conexión con las garantías de tipicidad y de legalidad de las infracciones. Así, hemos declarado que este principio veda la imposición de una dualidad de sanciones «en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento» (STC 2/1981, F. 4; reiterado entre muchas en las SSTC 66/1986, de 26 de mayo, F. 2; 154/1990, de 15 de octubre, F. 3; 234/1991, de 16 de diciembre, F. 2; 270/1994, de 17 de octubre, F. 5; y 204/1996, de 16 de diciembre, F. 2).

La garantía de no ser sometido a «bis in idem» se configura como un derecho fundamental (STC 154/1990, de 15 de octubre, F. 3), que, en su vertiente material, impide sancionar en más de una ocasión el mismo hecho con el mismo fundamento, de modo que la reiteración sancionadora constitucionalmente proscrita puede producirse mediante la sustanciación de una dualidad de procedimientos sancionadores, abstracción hecha de su naturaleza penal o administrativa, o en el seno de un único procedimiento (por todas, SSTC 159/1985, de 27 de noviembre, F. 3; 94/1986, de 8 de julio, F. 4; 154/1990, de 15 de octubre, F. 3; y 204/1996, de 16 de diciembre, F. 2). De ello deriva que la falta de reconocimiento del efecto de cosa juzgada puede ser el vehículo a través del cual se ocasiona (STC 66/1986, F. 2), pero no es requisito necesario para su producción (STC 154/1990, F. 3).

La garantía material de no ser sometido a «bis in idem» sancionador, que, como hemos dicho, está vinculada a los principios de tipicidad y legalidad de las infracciones (SSTC 2/1981, F. 4; 66/1986, F. 4; 154/199, F. 3; y 204/1996, F. 2), tiene como finalidad evitar una reacción punitiva desproporcionada (SSTC 154/1990, de 15 de octubre, F. 3; 177/1999, de 11 de octubre, F. 3 y ATC 329/1995, de 11 de diciembre, F. 2), en cuanto dicho exceso punitivo hace quebrar la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones, pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente.

En el mismo orden de consideraciones, este Tribunal ha efectuado varios pronunciamientos en relación con otra de las garantías cobijadas en la prohibición de incurrir en «bis in idem». De un lado, este Tribunal ha ubicado en el ámbito del derecho a la tutela judicial efectiva la garantía consistente en la interdicción de un doble proceso penal con el mismo objeto. Así, en la STC 159/1987, de 26 de octubre, declaramos la imposibilidad de proceder a un nuevo enjuiciamiento penal si el primer proceso ha concluido con una resolución de fondo con efecto de cosa juzgada, ya que «en el ámbito... de lo definitivamente resuelto por un órgano judicial no cabe iniciar –a salvo del remedio extraordinario de la revisión y el subsidiario del amparo constitucional– un nuevo

procedimiento, y si así se hiciera se menoscabaría, sin duda, la tutela judicial dispensada por la anterior decisión firme» (F. 2), pues, además, con ello se arroja sobre el reo la «carga y la gravosidad de un nuevo enjuiciamiento que no está destinado a corregir una vulneración en su contra de normas procesales con relevancia constitucional» (F. 3).

Con un fundamento similar, en la STC 41/1997, de 10 de marzo (F. 6), recordamos que «la LECrim, en los arts. 954 y siguientes sólo admite el recurso de revisión en favor del reo, a semejanza de otros ordenamientos continentales». A ello añadimos «que esta decisión legislativa es fruto de consideraciones constitucionales, profundamente arraigadas en el respeto a los derechos fundamentales y al valor superior de la libertad, lo pone de manifiesto el simple dato de que en la V enmienda de la Constitución norteamericana se consigna la interdicción de someter al reo a un doble juicio penal (“double jeopardy”). Las razones que en aquel país se aducen como fundamento de esa interdicción son semejantes a las que el legislador español avanzaba, en la exposición de motivos de la LECrim, para justificar la proscripción de la absolución en la instancia, cuyo significado es análogo al de la prohibición de la revisión “contra reo”: evitar que el ciudadano sea “víctima de la impotencia o del egoísmo del Estado”, evitarle las “vejaciones” que resultarían de una situación de permanente inseguridad y, en fin, no dispensarle un trato incompatible con la condición de “ciudadano de un pueblo libre”».

En aplicación de esta garantía, situándola en el marco de la prohibición de incurrir en «bis in idem», hemos considerado que no cabe reabrir un proceso penal que ha terminado con una sentencia firme condenando por la realización de un hecho calificado de falta, con la pretensión de que el mismo se recalificara como delito, pues ello vulneraría la cosa juzgada y la prohibición de incurrir en «bis in idem» (ATC 1001/1987, de 16 de septiembre, F. 2); hemos declarado carente de fundamento la alegación relativa a haber incurrido en «bis in idem» al haberse sustanciado dos procedimientos penales, pues sólo existía una coincidencia parcial entre los hechos enjuiciados (ATC 329/1995, de 11 de diciembre) y hemos afirmado, igualmente, la ausencia de lesión de esta garantía, por las resoluciones judiciales que declaran procedente la extradición solicitada, bien porque no constaba que se hubiera dictado en España «sentencia alguna definitiva en relación con el caso» (STC 222/1997, de 4 de diciembre, F. 4), bien porque se entienda que, en la medida en que el objeto del procedimiento extradicional no reside en efectuar un pronunciamiento condenatorio, no puede haber reiteración sancionadora (STC 102/1997, de 20 de mayo, F. 6; ATC 90/1985, de 6 de febrero).

En definitiva, hasta ahora este Tribunal sólo ha reconocido de manera expresa autonomía al derecho a no ser sometido a un doble procedimiento sancionador cuando se trata de un doble proceso penal (STC 159/1987, de 26 de octubre ; ATC 1001/1987, de 16 de septiembre), de modo que la mera coexistencia de procedimientos sancionadores –administrativo y penal– que no ocasiona una doble sanción no ha adquirido relevancia constitucional en el marco de este derecho (STC 98/1989, de 1 de junio [RTC 1989, 98] ; AATC 600/1987, de 20 de mayo ; 413/1990, de 26 de noviembre).

Junto a esta vertiente, este Tribunal ha dotado de relevancia constitucional a la vertiente formal o procesal de este principio, que, de conformidad con la STC 77/1983, de 3 de octubre (F. 3), se concreta en la regla de la preferencia o precedencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración respecto de su actuación en materia sancionadora en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser, no sólo constitutivos de infracción administrativa, sino también de delito o falta según el Código Penal. En efecto, en esta Sentencia (F. 2) declaramos que, si bien nuestra Constitución no ha excluido la existencia de una potestad sancionadora de la Administración, sino que la ha admitido

en el art. 25.3, dicha aceptación se ha efectuado sometiéndole a «las necesarias cautelas, que preserven y garanticen los derechos de los ciudadanos». Entre los límites que la potestad sancionadora de la Administración encuentra en el art. 25.1 CE, en lo que aquí interesa, se declaró la necesaria subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la Autoridad judicial. De esta subordinación deriva una triple exigencia: «a) el necesario control “a posteriori” por la Autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso; b) la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores, en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código Penal o las Leyes penales especiales, mientras la Autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos; c) la necesidad de respetar la cosa juzgada».

El alcance que este Tribunal ha otorgado a la interdicción de incurrir en «bis in idem», en cuanto comprensiva tanto de la prohibición de la aplicación de múltiples normas sancionadoras como de la proscripción de ulterior enjuiciamiento cuando el mismo hecho ha sido ya enjuiciado en un primer procedimiento en el que se ha dictado una resolución con efecto de cosa juzgada, coincide en lo sustancial con el contenido asignado al mismo en los convenios internacionales sobre derechos humanos. Así, en primer término, el art. 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (en adelante, PIDCP) –hecho en Nueva York el 19 de diciembre de 1966 y ratificado por España («Boletín Oficial del Estado» de 30 de abril de 1977)– dispone que «nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una Sentencia firme de acuerdo con la Ley y el procedimiento penal de cada país».

De otra parte, también el art. 4 del Protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante, CEDH), aunque no ha sido ratificado por España –pero sí firmado–, reconoce este derecho con un contenido similar. Lo dispuesto en él constituye un adecuado marco de referencia en cuanto expresivo de un modelo jurídico-constitucional común en nuestro entorno. Este artículo establece: «1. Nadie podrá ser procesado o castigado penalmente por las jurisdicciones del mismo Estado por una infracción por la que hubiera sido absuelto o condenado por sentencia firme conforme a la Ley y al procedimiento penal de ese Estado. 2. Lo dispuesto en el párrafo anterior no obsta a la reapertura del proceso, conforme a la Ley y al procedimiento penal del Estado interesado, en caso de que hechos nuevos o revelaciones nuevas o un vicio esencial en ese procedimiento pudieran afectar a la sentencia dictada». A los efectos de la aplicación de las garantías del proceso justo (art. 6.1 CEDH), el Tribunal Europeo de Derechos Humanos incluye dentro de los conceptos de infracción y sanción penal también las de carácter administrativo, partiendo de un concepto sustantivo de la materia y no considerando relevante la denominación de la legislación en la que se encuentran (por todas, STEDH de 21 de febrero de 1984, caso Öztürk c. República Federal de Alemania); y a los efectos del art. 4 del Protocolo 7 CEDH equipara la persecución y castigo penal en el seno de un proceso penal con el procedimiento y la sanción administrativos (SSTEDH de 23 de octubre de 1995, caso Gradinger c. Austria; de 29 de mayo de 2001, caso Franz Fischer c. Austria; de 30 de mayo de 2002, caso W. F. c. Austria; de 6 de junio de 2002, caso Sallen c. Austria).

(...)

Con el análisis realizado no hemos dado aún respuesta a todas las cuestiones planteadas por el recurrente, pues éste se queja de que no se haya reconocido efecto de «cosa juzgada» (sic) a las resoluciones dictadas en el procedimiento administrativo, de modo que resta por examinar si por esta u otra razón la mera reiteración del ejercicio del poder sancionador del Estado, aunque sin resultado de duplicación sancionadora, tiene relevancia constitucional en el marco de la prohibición de incurrir en «bis in idem». Esto es, si la doble sustanciación de procedimientos sancionadores –administrativo y penal–, de la forma en que ésta ha tenido lugar, constituye una vulneración del derecho a no ser

sometido a un doble procedimiento sancionador; vulneración que ciertamente se hubiera producido si se hubiera desconocido la cosa juzgada.

En cuanto al reconocimiento de efecto de cosa juzgada de la resolución administrativa, se ha de señalar que, en sentido estricto, dicho efecto es predicable tan sólo de las resoluciones judiciales, de modo que sólo puede considerarse vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, en cuyo haz de garantías se ha reconocido el respeto a la cosa juzgada (por todas, SSTC 67/1984, de 7 de junio, F. 2; 159/1987, de 26 de octubre, F. 2; 189/1990, de 26 de noviembre, F. 1; 151/2001, de 2 de julio, F. 4), el desconocimiento de lo resuelto en una resolución judicial firme, dictada sobre el fondo del litigio. De otra parte, se ha de tener presente que uno de los requisitos de la legitimidad constitucional de la potestad sancionadora de la Administración es la necesaria viabilidad del sometimiento de la misma a control judicial posterior (art. 106 CE; STC 77/1983, de 3 de octubre). De modo que, sin haberse producido dicho control judicial ulterior por la jurisdicción contencioso-administrativa, al haber desistido el sancionado del recurso interpuesto, la resolución administrativa carece de efecto de cosa juzgada.

Ahora bien, el recurrente se queja de la reapertura de un procedimiento sancionador –de carácter penal– una vez que ya había sido sancionado por los mismos hechos, por lo que hemos de examinar si la apertura o reanudación de un ulterior procedimiento sancionador –administrativo o penal– vulnera la prohibición constitucional de incurrir en «bis in idem».

Como ya hemos señalado en el fundamento jurídico 3 b), este Tribunal sólo ha reconocido de modo expreso autonomía al derecho a no ser sometido a un doble procedimiento sancionador cuando se trata de un doble proceso penal. Sin embargo, tanto el art. 14.7 PIDCP, como el art. 4 del Protocolo 7 CEDH, protegen al ciudadano no sólo frente a la ulterior sanción –administrativa o penal–, sino frente a la nueva persecución punitiva por los mismos hechos una vez que ha recaído resolución firme en el primer procedimiento sancionador, con independencia del resultado –absolución o sanción– del mismo. Esta prohibición dirigida al Estado de no someter a los ciudadanos a un doble o ulterior procedimiento sancionador por los mismos hechos con el mismo fundamento, una vez que ha recaído resolución firme en un primer procedimiento sancionador –administrativo o penal–, constituye uno de los límites al ejercicio de la potestad sancionadora del Estado que la Constitución impone como inherente al derecho a ser sancionado en el marco de un procedimiento sancionador sustanciado con todas las garantías (art. 24.2 CE) en relación con el derecho a no ser sancionado si no es en las condiciones estatuidas por la Ley y la Constitución (art. 25.1 CE). Poderosas razones ancladas en el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y en el valor libertad (art. 1.1 CE) fundamentan dicha extensión de la prohibición constitucional de incurrir en «bis in idem».

En el Estado constitucional de Derecho ningún poder público es ilimitado, por tanto, la potestad sancionadora del Estado, en cuanto forma más drástica de actuación de los poderes públicos sobre el ciudadano, ha de sujetarse a estrictos límites. La limitación de la potestad sancionadora del Estado es condición de legitimidad de su ejercicio en el Estado de Derecho, en el que la libertad es uno de sus valores superiores (art. 1.1 CE) y la seguridad jurídica (art. 9.3 CE) uno de los principios configuradores del mismo. Así, de un lado, las restricciones permanentes de la esfera de libertad individual inherentes a la situación de inseguridad derivada de la posibilidad de que el Estado pueda reiterar sus pretensiones punitivas por los mismos hechos sin límite alguno, carecen de todo fundamento legitimador en el Estado de Derecho. De otro, la seguridad jurídica (art. 9.3

CE), impone límites a la reapertura de cualesquiera procedimientos sancionadores – administrativo o penal– por los mismos hechos, pues la posibilidad ilimitada de reapertura o prolongación de un procedimiento sancionador crea una situación de pendencia jurídica, que, en atención a su carácter indefinido, es contraria a la seguridad jurídica (por todas STC 147/1986, de 25 de noviembre, F. 3).

Por consiguiente, teniendo en cuenta que del valor libertad (art. 1.1 CE) y del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) derivan límites constitucionales para todo procedimiento sancionador que integran el contenido del derecho a un proceso con todas las garantías en el ámbito administrativo sancionador (art. 24.2 CE), no puede negarse que en ciertos casos la substanciación de un procedimiento administrativo sancionador y un proceso penal –por los mismos hechos y con el mismo fundamento– puede ocasionar la vulneración del derecho a no ser sometido a un doble proceso, garantía ésta que comprende primeramente la interdicción de ser sometido a doble proceso penal. Sin embargo, en la regulación legal actual del procedimiento administrativo sancionador difícilmente se podrá efectuar la equiparación de ambos procedimientos en orden a determinar el alcance de dicha prohibición constitucional.

En efecto, la interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, sino tan sólo respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento –su grado de complejidad– como a las de la sanción que sea posible imponer en él –su naturaleza y magnitud– pueden equipararse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal. Dos son las razones que avalan esta limitación. De un lado, la lógica que impone el principio de proporcionalidad, en cuanto criterio de ponderación del contenido de los derechos fundamentales. De otro, la necesariamente matizada traslación de las garantías del proceso justo al ámbito del procedimiento administrativo sancionador. Como tiene declarado este Tribunal, las garantías procesales constitucionalizadas en el art. 24.2 CE son de aplicación al ámbito administrativo sancionador «en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución»; de modo que la traslación de las garantías del proceso justo al procedimiento sancionador no conlleva su aplicación literal «sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional» (STC 18/1981, de 8 de junio , F. 2; reiterado entre otras en STC 14/1999, de 22 de febrero , F. 3), y se condiciona a que se trate de garantías que «resulten compatibles con la naturaleza del procedimiento administrativo sancionador» (SSTC 197/1995, de 21 de diciembre , F. 7; 14/1999, de 22 de febrero, F. 3).

De otra parte, hemos de reiterar que, como resulta del párrafo segundo del art. 4 del Protocolo 7 CEDH y de nuestra jurisprudencia (STC 159/1987, de 26 de octubre), la interdicción de doble procedimiento sancionador sólo se incumple si los dos procedimientos han sido sustanciados con las debidas garantías, de modo que un primer procedimiento tramitado sin respetar la prioridad legal del orden jurisdiccional penal no impide un segundo procedimiento sancionador.

En aplicación de dicha doctrina al caso, se ha de concluir que en el mismo no regía la prohibición constitucional de doble procedimiento sancionador. La sencillez del procedimiento administrativo sancionador y de la propia infracción administrativa, y la naturaleza y entidad de las sanciones impuestas, impiden equiparar el expediente administrativo sancionador sustanciado –por conducir habiendo ingerido alcohol en un

grado superior a las tasas reglamentariamente determinadas– a un proceso penal a los efectos de entender que el recurrente ha sufrido una vulneración de su derecho a no ser sometido a un nuevo procedimiento sancionador>>.

Visualizando la íntima relación entre la cosa juzgada y el principio de no concurrencia, el auto del Tribunal Constitucional de 16 de septiembre de 1987 –nº 1001/87-, señala por su parte que *“lo que a nosotros compete es garantizar que la pretensión de los ciudadanos es respondida por los Tribunales con razones fundadas en Derecho y no puede negarse tal calidad a la respuesta que, en el presente caso, han dado los órganos judiciales a la querrela presentada por quienes acuden a nosotros ahora en demanda de amparo. Es claro que hay una identidad de hechos y de personas entre el asunto en el que recayó la Sentencia de 9 de enero de 1986 del Juzgado de Distrito de Torrijos y el que ahora se intenta hacer objeto de un nuevo proceso penal, por entender que debe ser tipificado como delito y no simplemente como falta el accidente que produjo la muerte del hijo menor de los recurrentes. Dada esta identidad, la aplicación del principio de cosa juzgada, concordante con el de «non bis in idem» que está implícito en el art. 25 de nuestra Constitución, no puede calificarse de irrazonable o arbitraria aunque choque, si efectivamente choca, con la postura sostenida por una parte de la doctrina (criticada, sin embargo, desde otros sectores de la misma)”.*

También puede mencionarse, en este mismo sentido, la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª), de 17 noviembre 2009, recurso de casación núm. 11078/1998, cuando señala que *“apreciamos que la Sala de instancia, en este supuesto, elude la aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional, formulada en relación con el principio non bis in idem, expuesta en la sentencia 91/2008, de 21 de julio, que expone que este principio «se configura como un derecho fundamental, integrado en el art. 25.1 CE , con una doble dimensión material y procesal. La material o sustantiva impide que un mismo sujeto sea sancionado en más de una ocasión con el mismo fundamento y por los mismo hechos, toda vez que ello supondría una reacción punitiva desproporcionada que haría quebrar, además, la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones. La procesal o formal proscrib, en su sentido originario, la duplicidad de procedimientos penales en caso de que exista la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento. Ello implica la imposibilidad de proceder a un nuevo enjuiciamiento penal si el primer proceso ha concluido con una resolución de fondo con efecto de cosa juzgada, ya que, en el ámbito de lo definitivamente resuelto por un órgano judicial, no cabe iniciar un nuevo procedimiento, pues se menoscabaría la tutela judicial dispensada por la*

anterior decisión firme y se arroja sobre el reo la carga y la gravosidad de un nuevo enjuiciamiento>>”.

Y, por último, también se transcribe la STS de la propia Sala de lo Contencioso, de 22 de marzo de 2010, recurso 997/2006, que señala que:

“El artículo 77 de la Ley General Tributaria encabeza el capítulo destinado a las infracciones y a las sanciones tributarias, por lo que resulta evidente que su apartado 6, en cuanto prohíbe simultanear procedimientos penales y administrativos sobre los iguales hechos contra el mismo sujeto, constituye un instrumento al servicio de la máxima ne bis in idem, que emana del principio de legalidad sancionadora proclamado en el artículo 25.1 de la Constitución, cuya primera manifestación es la interdicción de una duplicidad de castigos.

Llegados a este punto, ha de subrayarse que, en lo que se refiere a la dimensión procedimental de aquel principio (prohibición del sometimiento a dos investigaciones de una persona por los mismos hechos), se ha de tener en cuenta que opera en el mismo orden; esto es, no cabe iniciar una investigación penal (o administrativa) por unos hechos sobre los que la jurisdicción (o la Administración) ya se ha pronunciado sobre el fondo concluyendo que, a luz de los elementos de juicio disponibles, no constituyen una infracción criminal (o administrativa). En otras palabras, una vez que los tribunales (o los órganos administrativos competentes) han juzgado definitivamente una conducta, no cabe que abran otro procedimiento para enjuiciarla de nuevo.

Sin embargo, esta dimensión del principio no impide la heterogeneidad de los cauces, de modo que terminado uno concluyendo que no se ha producido una infracción de una clase (penal), nada obsta a la apertura de otro destinado a averiguar si ha habido la comisión de un incumplimiento reprobable con sanciones de otra naturaleza (administrativa). Así se infiere con toda claridad del último párrafo del artículo 77.6 de la Ley General Tributaria («De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados»).

Este último inciso de la norma trae a colación el otro de los aspectos del principio ne bis in idem: la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento admite una duplicidad de procedimientos, en ambos se decanten unos hechos distintos, de modo que juzgada desde la perspectiva penal una conducta en base a una determinada realidad fáctica, el eventual enjuiciamiento administrativo de la misma ha de partir del mismo sustrato fáctico, no pudiendo hacerlo de otro diferente, pues unos mismos hechos no pueden existir ni dejar de existir para órganos distintos del Estado (véanse las sentencias del Tribunal Constitucional 77/1983, FJ 4º, y 107/1989, FJ 4)”.

De la jurisprudencia relativa al principio de no concurrencia se colige claramente que el estudio de los presupuestos de hecho del posible ilícito en un primer procedimiento sancionador, debiera inhabilitar la apertura de un segundo expediente sancionador por los mismos hechos, por el efecto de la cosa juzgada.

Esa consecuencia deriva del clásico axioma jurídico de que “quien puede lo más, puede lo menos”, pues si ello ocurre cuando concurre una sanción penal con una administrativa¹⁸⁰, con mayor motivo también procederá cuando concurren dos ilícitos administrativos de los que, uno de ellos, es medio para la concurrencia del segundo.

En este orden de cuestiones el TEAC ha señalado también, expresamente, en su resolución de 5 de noviembre de 2015 –reclamación nº 3142/13- que “la existencia de un primer pronunciamiento de fondo sobre el ejercicio del ius puniendi es pues presupuesto para que exista el bis in idem. Y, obviamente, la existencia o no de tal pronunciamiento de fondo está en función del contenido de la resolución que ponga término (originariamente o en revisión) al procedimiento sancionador. En este sentido, tal y como se anticipaba más arriba: cuando termina el procedimiento sancionador con una resolución declaratoria de la ausencia de responsabilidad del sujeto, o bien se aprecia en su revisión un defecto material en la aplicación de la norma, se está realizando un pronunciamiento sobre el fondo que impide reiterar el ejercicio del ius puniendi y, al contrario, cuando se aprecia un defecto en el procedimiento sancionador o el exceso en su plazo de tramitación, no se realiza pronunciamiento alguno sobre el fondo, y por tanto, el principio ne bis in idem no impide la imposición de una sanción posterior”. El subrayado, en este caso, figura en la propia resolución integrada en la base de datos de la AEAT.

Resuelto lo anterior, cabe otro punto de vista desde el que puede incurrirse en un incumplimiento del principio de no concurrencia en materia sancionadora, que merece la pena destacar. Así, al venir establecida la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero como una obligación periódica, podría llevar a la imposición de sanciones “por cada año en que se produzca incumplimiento, lo que a todas luces parece excesivo”¹⁸¹, como ha sido puesto de manifiesto por el profesor FALCÓN Y TELLA, desde la perspectiva del principio de no concurrencia de sanciones y de proporcionalidad.

No cabe duda de que la obligación informativa tiene carácter anual y, siempre y cuando el contribuyente mantenga un patrimonio en el exterior de nuestras fronteras, apriorísticamente puede estar obligado a presentar el modelo informativo de bienes y derechos en el extranjero.

180 Dejando a un lado aquellos supuestos en que lo que determine la exoneración de la sanción en vía penal fuera la inexistencia de dolo, lo que dejaría expedito el comienzo de un expediente sancionador en el ámbito administrativo si se apreciara culpa o simple negligencia.

181 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *El Anteproyecto de Ley...*, pág.10.

Así, un ciudadano con algún activo financiero en el exterior, cada año tendrá que estudiar si, respecto del patrimonio que tenía declarado, se da alguna de las condiciones que determinaría la necesidad de volver a presentar el formulario 720. El coste indirecto de esta obligación es, por lo tanto, exagerado a la luz del artículo 3.2 de la LGT.

A esta perspectiva crítica, que parece menor en comparación con la inmediatamente anterior pero cuyo incumplimiento por la norma no deja de ser también grave, hay que añadirle la que ya se comentó en apartados anteriores, en el sentido de que el deber informativo de activos en el exterior está diseccionado en tres obligaciones aparentemente distintas que fluyen independientemente a pesar de que el vehículo para su cumplimiento sea un único formulario.

De esta manera, un contribuyente se encontrará con tres expedientes sancionadores distintos por la no presentación o por la presentación errónea o extemporánea de un único modelo 720, si los activos que lo forman están en las tres categorías de bienes o derechos en que el desarrollo reglamentario ha dividido el modelo.

ORENA DOMINGUEZ hace una aportación adicional respecto del régimen informativo formal desde la perspectiva del principio *non bis in idem*, al indicar que se trata éste de un *“principio que puede resultar malherido porque ya existen otras normas del ordenamiento jurídico que contemplan estas conductas y llevan aparejadas las correspondientes sanciones, como pueden ser 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 información. Asimismo, cabría hablar de una reiteración sancionadora cuando la conducta de no informar sobre bienes situados en el extranjero es sancionada por no declarar esos mismos datos en la autoliquidación del IRPF o del IP, así como por la regularización por bienes adquiridos en ejercicios anteriores al olvidar su deber de informar”*¹⁸².

Con respecto a las obligaciones estadísticas de movimientos exteriores, lo cierto es que resulta complicado constatar la existencia de una duplicidad sancionadora por la aparición del régimen de información de bienes en el extranjero pues, lo cierto, es que

182 ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: *op.cit.*, pág.103.

los hechos que dan lugar a la infracción son distintos: ciertos movimientos de capitales en un caso y la no declaración de activos en el exterior en tiempo y forma, en el otro.

Estamos, en este sentido, de acuerdo con SIMÓN ACOSTA para quien *“no es fácil que se produzca el solapamiento porque la declaración informativa no se refiere a movimientos de capitales sino simplemente a la 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 ilícita al extranjero no es medio necesario para incumplir el deber de informar establecido en la disposición adicional 18ª LGT”*¹⁸³.

En ese orden de cuestiones, siendo cierta la existencia de duplicidades informativas, esa falla del sistema tributario, a nuestro modo de ver, debemos ponerla en cuestión desde el punto de vista de los costes indirectos del contribuyente y no desde la órbita de la no concurrencia.

4.5. La perspectiva de la seguridad jurídica

Una penúltima crítica al régimen sancionador por el incumplimiento formal del modelo informativo de bienes o derechos en el extranjero, es su posible afectación al principio de seguridad jurídica, en el caso de que se llegara a la conclusión de que su régimen sancionador resultara imprescriptible.

En este sentido, debe empezarse el análisis destacando que nuestro Tribunal Constitucional impone la suma de certeza y legalidad que permita promover el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad o, utilizando sus poéticas palabras –STC 27/1981, de 13 de agosto-, *“la seguridad jurídica, que es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover en el orden jurídico la Justicia y la igualdad en libertad”*.

Con estos antecedentes, la cuestión de la seguridad jurídica del nuevo régimen sancionador, debe partir de la aplicación del artículo 70.1 de la LGT, que determina que las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias se extinguen por prescripción en paralelo a estas últimas. Concretamente, el precepto en cuestión señala lo que sigue:

<<Artículo 70. Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales.

1. Salvo lo dispuesto en los apartados siguientes, 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>>.

De este modo, como resulta que la imputación de una ganancia no justificada prevista en el nuevo art.39.2 de la LIRPF parece no prescribir nunca, según se verá, de la redacción de este precepto se derivaría que tampoco prescribiría el régimen sancionador propio de la declaración informativa.

Lógicamente, el citado precepto de la ley procesal tributaria no tuvo en cuenta en su origen que pudiera haber obligaciones tributarias imprescriptibles porque no las había en el momento de su entrada en vigor, por lo que su aplicación *stricto sensu* no parece razonable y, menos aún, en un ámbito tan protegido constitucionalmente como es el punitivo.

Fijémonos, además, que resultaría que si ello fuera así se daría el absurdo de que es la existencia de una consecuencia jurídica determinada de un precepto –la imputación de una ganancia no justificada- la que conllevaría la prescripción o no de la potestad sancionadora de la Administración por la incursión en su presupuesto de hecho. Lo habitual es lo contrario: el cumplimiento de un presupuesto de hecho da lugar al elemento objetivo de un tipo sancionador. En cambio, aquí nos encontramos con un presupuesto de hecho –el incumplimiento informativo del que hablamos- que puede dar o no lugar a una consecuencia jurídica –la imputación de una ganancia- y a un régimen sancionador formal que, a resultas del tenor literal del art.70 de la LGT- se podría convertir en imprescriptible si la consecuencia jurídica también lo fuese.

Se observará que eso resulta disparatado y, por tal motivo, la solución la encontramos en las palabras de SIMÓN ACOSTA, para quien “*estamos ante un auténtico*

galimatías, fuente de inseguridad jurídica, que los tribunales de justicia tendrán que ir resolviendo. (...) La dificultad para aplicar esta norma –en referencia al art.70 de la LGT- 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 declarar¹⁸⁴.

¿Cabría plantearse, pues, la existencia de un plazo máximo de iniciación de un procedimiento por la comisión de una infracción formal por este modelo? A nuestro modo de ver, indefectiblemente, pues lo contrario supondría un grave atentado a la seguridad jurídica, principio constitucional este no exclusivo del ámbito tributario y que sin duda requiere una protección adicional cuando hablamos de sanciones, como es el caso. La solución a tal cuestión se encuentra, como señala el citado autor, en que realmente el régimen sancionador no hay que considerarlo vinculado a la consecuencia jurídica del incumplimiento –la imputación de una ganancia no justificada- sino al presupuesto de hecho, esto es, al propio incumplimiento informativo.

Lo más razonable sería acudir, entonces, a las normas generales de prescripción de la propia LGT –artículo 66- que, como es sabido, prevén un plazo de perención de cuatro años desde la comisión de la infracción, que es el término del plazo de presentación de la declaración informativa anual.

De ahí, cabe concluir que las infracciones formales previstas en la Ley 7/2012 por el incumplimiento, cumplimiento erróneo o extemporáneo de la obligación informativa específica para bienes y derechos en el extranjero prescribirán a los cuatro años desde su incumplimiento, esto es, desde que transcurriera el plazo reglamentario para su presentación en forma.

184 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos...*, pág. 70.

5. Régimen sustantivo de las ganancias de patrimonio no justificadas especiales

5.1. Acerca de su naturaleza jurídica

Desde una perspectiva dogmática, la primera duda que asalta al intérprete respecto al nuevo régimen de ganancias no justificadas derivadas del incumplimiento de la obligación de informar sobre activos en el exterior, es su calificación ontológica: ¿nos encontramos ante una presunción *iuris tantum* o ante una presunción absoluta? ¿es un nuevo hecho imponible –como aparenta- o, acaso, una infracción encubierta o, simplemente, se trata de una regla de imputación temporal de un hecho imponible pretérito?

SIMÓN ACOSTA lo tiene claro. Para él *“no nos encontramos ante una presunción iuris tantum que admita prueba en contrario, sino ante una presunción iuris et de iure o, más exactamente, ante una ficción jurídica por la cual los bienes y derechos no declarados y situados en el extranjero son, ope legis, renta gravada en el IRPF”*¹⁸⁵.

En otra de sus reflexiones, el propio autor considera que la presunción de rentas no declaradas por activos en el exterior, se aplica *“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 ficción legal. 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”*¹⁸⁶.

185 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: “Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio”, pág.1. En este mismo sentido, CALVO VÉRGEZ, Juan: *El régimen fiscal...*, pág.148.

186 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos...*, pág.51 y 52. En esa hipótesis, esto es, en la consideración de la ganancia no justificada por el incumplimiento del deber informativo sobre bienes en el extranjero como un nuevo elemento del hecho imponible *“sorprende su ubicación sistemática puesto que se trata(ría) de una institución radicalmente diferente de la presunción de ganancias patrimoniales no*

En idéntico sentido, ALMAGRO MARTÍN opina que este nuevo régimen “se configura así como una presunción que no admite prueba en contrario, por la que ope legis, la renta presunta que deriva del incumplimiento de una obligación presente, se imputa a un ejercicio pretérito con todas sus consecuencias, sobre todo económicas, a efectos de liquidación de intereses (...) Además, abre la puerta, indirectamente, a otra cuestión (...) y es la prueba de que el contribuyente era titular de los bienes en una fecha anterior a la del período de prescripción”¹⁸⁷.

A ello, esta autora añade una propuesta de pura coherencia legislativa, al indicar que “sin embargo, puesto que este mandato afecta a la imputación temporal de la renta (ganancia no justificada) creemos debería quedar inserto en el artículo 14 de la Ley del Impuesto que es el dedicado a la materia”¹⁸⁸.

Otra posibilidad técnicamente factible y siempre mejor que la que ha trazado el legislador hubiera sido crear una suerte de suspensión de la prescripción para las rentas procedentes de bienes y derechos en el extranjero ocultos, aunque una norma de ese tipo pondría bien a las claras las dudas sobre la seguridad jurídica que un mandato de tal calado generaría, además de alterar la milenaria distinción que nuestro Derecho efectúa entre prescripción y caducidad, lo que tampoco hubiese sido bien acogido por la doctrina.

También aporta su opinión sobre la naturaleza jurídica de la novedosa presunción de rentas SÁNCHEZ PEDROCHE quien, comentando el anteproyecto, expone que “el incumplimiento de la obligación formal de declarar estos elementos patrimoniales situados en el extranjero ya lleva aparejado importantes sanciones específicas, por lo que no puede comportar además una presunción ‘iuris et de iure’, indestructible por el contribuyente, acreditativa de la existencia de ganancias patrimoniales no justificadas. (...)”¹⁸⁹.

justificadas” que contienen los propios artículos 39.1 LIRPF y 134 TRLIS. De todos modos, el propio autor considera que tal reproche no deja de ser una formalidad, que no afectaría a su naturaleza jurídica.

187 ALMAGRO MARTÍN, Carmen: “Mecanismos presuntivos como herramienta para la afloración de rentas: a vueltas con las ganancias no justificadas”, pág.61.

188 *Ibidem*.

189 SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés: *Primeras y preocupantes...*, pág. 118. Debe indicarse, no obstante, que esta reflexión se efectúa en un momento en que la imputación de ganancias no justificadas del precepto proyectado no preveía tan siquiera las dos vías para negar la subsunción en la norma finalmente introducidas en la norma. Por ese motivo, el autor continúa su reflexión señalando que “En resumen esta redacción propuesta es descabellada, ya que un inmigrante en España que posea un bien inmueble o una cuenta en su país de origen no debería verse obligado a tributar por esos bienes en su IRPF español, siempre que demuestre que se adquirieron en períodos prescritos. Sin embargo, con la literalidad del texto del Anteproyecto, tal demostración no resultará posible, habiéndose incurrido además en la comisión de una infracción que se calificará siempre de muy grave”

En idéntico sentido se muestra ORENA DOMÍNGUEZ, quien señala que *“mientras que en el párrafo primero del art. 39 se establece una presunción iuris tantum de rentas ocultas asociada a bienes o derechos no declarados, que siempre se ha podido destruir demostrando que los bienes ya eran propiedad del contribuyente en un período prescrito, en el párrafo segundo se establece una presunción iuris et de iure que no permite la prueba de que los bienes o derechos no declarados en el extranjero se poseían desde ejercicios prescritos, lo que resulta descabellado”*¹⁹⁰.

También LÓPEZ LÓPEZ considera que *“la enfatización que suponen los términos <<en todo caso>> convierte inicialmente la presunción iuris tantum en presunción iuris et de iure. Decimos inicialmente porque, a continuación, ambos preceptos admiten una prueba en contrario, pero de carácter restringido; pues solo se admite la demostración de que los bienes y derechos ocultos en el extranjero han sido adquiridos con rentas declaradas o bien con cargo a rentas que fueron obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales el obligado tributario no tenía la condición de sujeto pasivo del impuesto”*¹⁹¹.

En palabras incluso de SANZ GADEA, comentando las diferencias entre la tradicional imputación de ganancias no justificadas y la nueva regla presuntivas para bienes y derechos en el extranjero, *“aun cuando ambas presunciones imputan la renta al periodo más antiguo de entre los no prescritos, la presunción general admite la prueba en contrario respecto de esa regla de imputación, de manera tal que si el obligado tributario prueba que la renta en cuestión pertenece a un período impositivo ya prescrito, a ese se imputará, no pudiendo exigirse la obligación tributaria por concurrir una causa de extinción, en tanto que la presunción fundamentada en el incumplimiento de la obligación de informar no contempla tal prueba en contrario.”*¹⁹²

De lo anterior, se colige que existe cierta unanimidad en considerar que la nueva presunción específicamente prevista para bienes y derechos sitos en el extranjero, a pesar de admitir una prueba (tasada) en contrario, no deja de ser una ficción jurídica

190 ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: *op.cit.*, pág.109. Como *“presunción iuris tantum con prueba en contrario limitada a dos únicos hechos, sin tener en consideración, en ningún momento, la prescripción ganada”* define la AEDAF la categoría jurídica que venimos estudiando en *La obligación de informar...*, pág.15.

191 LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *op.cit.*, pág. 35. Isabel ESPEJO, por su parte, prefiere no argüir *“ningún razonamiento técnico sofisticado”*, limitándose a formular una serie de cuestiones retóricas al aire: *“previsión ¿sancionadora? Relativa a la ¿presunción? ¿ficción?”*. ESPEJO POYATO, Isabel: *op.cit.*, pág.48.

192 SANZ GADEA, Eduardo: *“El impuesto sobre Sociedades en 2012 (I). El elenco de modificaciones. La regularización voluntaria extraordinaria”*, pág.177.

que únicamente posibilita la inversión de la carga de la prueba al contribuyente en dos casos muy concretos¹⁹³.

De este modo, ninguna explicación que diera el contribuyente que no fuese la requerida por la ley –que los bienes o derechos corresponden a rentas declaradas o que las rentas se obtuvieron cuando no se era contribuyente de IRPF o IS- inhabilitaría la aplicación de la presunción, a pesar de que se acredite que los bienes o derechos tienen origen en un periodo prescrito o, lo que resultaría aún más absurdo, que las rentas se obtuvieron en un periodo impositivo posterior al último no prescrito al que se imputan *ex lege*.

Véase, en efecto, que el afectado por la presunción podría llegar a acreditar no solo la prescripción de la deuda al haber transcurrido cuatro años desde que finalizó el plazo reglamentario de declaración, sino también que la deuda se refiere a un ejercicio más cercano a aquél que se regulariza y no al “*periodo más antiguo entre los no prescritos susceptibles de regularización*”, con las diferencias en el cómputo de intereses de demora y en el propio régimen jurídico aplicable a las rentas que ello pudiera determinar. Pues, leída *lato sensu* la norma, esa acreditación no le serviría para cambiar el método de imputación al período más antiguo no prescrito, algo francamente poco racional.

En este último sentido, piénsese en cambios legislativos, muy habituales en el ámbito tributario, que se hubieran producido en el ínterin entre ese período más antiguo al que se aplicaría por mandato legal la renta no declarada y el período de imputación “real” o de devengo de dicha renta.

En tales supuestos, las modificaciones de la norma tributaria podrían afectar sustancialmente al gravamen tributario final, yéndose en contra del principio de capacidad económica. Por poner un ejemplo latente, no sería lo mismo imputar la renta no declarada a los períodos tributarios ‘anticrisis’ 2013 o 2014, con las subidas impositivas que en esos años hubieron, en los que se crearon *ad hoc* tipos

¹⁹³ Como de “*naturaleza claramente sancionadora*” califica a la norma la Asociación Española de Asesores Fiscales en uno de sus informes a tal respecto. A pesar de ello, seguidamente sus autores se plantean si la imprescriptibilidad pudiera tener base “*en la tesis de la ‘actio nata’*. De forma que la acción para liquidar no puede prescribir mientras la Administración desconoce los hechos y precisamente porque los desconoce debido a su ocultación. Pero esto exigiría limitar la imputación especial, y por tanto la imprescriptibilidad, en los supuestos en que la Administración no haya tomado conocimiento de los hechos por cualquier otro modo. Lo que es incompatible con el hecho acreditado de que, por ejemplo, no cabe presentar declaraciones complementarias ni extemporáneas” para concluir el circunloquio volviendo al inicio: “*luego la tesis de la ‘actio nata’ no es el fundamento de la imprescriptibilidad, sino que ésta goza de naturaleza específicamente sancionadora*”.

incrementados en el IRPF, que a 2016, con una reforma fiscal que reduce la tarifa general y especial de dicho tributo hasta cifras similares a 2012.

Pues en ninguno de esos casos el esfuerzo probatorio se vería recompensado y a pesar de que existiera una verdad incuestionable por la que se pudiera probar sin ningún género de dudas que la renta en cuestión procede de un ejercicio prescrito o, lo que es peor conceptualmente, de uno más cercano, la norma cuestionada obligaría a la imputación en el último período no prescrito.

Ello parece indicar que nos hallamos, más bien, ante una ficción jurídica o tomando la terminología de ROZAS VALDÉS, podríamos hablar de “*sedicente* presunción iuris et de iure o *ficción de renta*”¹⁹⁴.

Esta característica, tan específica de la presunción de rentas que venimos comentando, esto es, la posibilidad de prueba tasada en contrario, es la que la diferencia desde un punto de vista ontológico de la tradicional ganancia no justificada de patrimonio existente en nuestro ordenamiento jurídico en los preteridos artículos 39 de la LIRPF y 134 LIS.

En efecto, la doctrina y la jurisprudencia han señalado desde antiguo el *carácter iuris tantum* de la ganancia no justificada de patrimonio clásica o tradicional, precisando SÁENZ DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO en un riguroso estudio al respecto que “*propia mente implica una presunción de que la renta se ha obtenido, y admitiendo una prueba en contrario. Esa presunción opera sobre el origen del patrimonio hallado, que es el hecho base o indicio del que se deduce una renta. Precisamente por ello tal premisa debe ser rigurosamente probada, en su existencia y en su imputabilidad al contribuyente. Es decir, se presume la renta si se ‘prueba’ la existencia del patrimonio y su titularidad, siendo consecuencia de la naturaleza presuntiva su interpretación restrictiva. A la Administración se exime de la prueba sobre la obtención de la renta con que adquirió el patrimonio, pero en el juego de la presunción, la premisa, indicio o hecho base, no es presumible sino objeto de prueba incontrovertible, y cubierto con una exigencia de interpretación restrictiva*”¹⁹⁵.

194 ROZAS VALDÉS, José Andrés: *op.cit.*, pág. 82.

195 SÁENZ DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO, Javier: “Regularización fiscal (con o sin ‘amnistía’) y ganancias no justificadas de patrimonio”, pág. 94.

Hasta este punto llegan las semejanzas entre la presunción tradicional de rentas y la novedosa presunción para activos foráneos. Ambas parten de una premisa o hecho base que ha de ser objeto de prueba incontrovertida –por parte de la Administración- y que es de interpretación restrictiva. Asimismo, una vez se ha producido esa premisa o hecho base, se activa la presunción de la obtención de renta, que es la consecuencia jurídica anudada al nacimiento de aquella.

LÓPEZ LÓPEZ parte de una premisa distinta. Para este autor, *“la nueva norma no parte de la constatación de un hecho base (patrimonio oculto) para, a partir de ahí, y mediante un razonamiento lógico, considerar suficientemente probado que la renta se ha obtenido en un determinado momento (el período impositivo respecto del que se descubren los bienes o el período más antiguo de los no prescritos) sino que finge, al no admitir prueba en contrario, que la renta ha sido obtenida en todo caso en el período más antiguo de los no prescritos. (...) la norma adquiere los contornos propios de una ficción jurídica porque acepta, nada menos, que la renta se impute al más antiguo de los no prescritos aunque se pueda constatar perfectamente que dicha renta se obtuvo en un período impositivo prescrito o en uno anterior”*¹⁹⁶.

El *quid* de la distinción, por ende, lo encontramos en que la admisión de prueba en contrario, que en las ganancias no justificadas tradicionales es abierto, opera únicamente en dos casos específicos en la nueva ganancia no justificada para bienes y derechos sitos en el extranjero.

En efecto, en el primer apartado del artículo 39 LIRPF se dice que la imputación de renta procederá *“salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción”*, siendo posible además que se pruebe que las rentas de las que procedieran esos bienes estuvieran exentas, no sujetas o que se obtuvieran en un ejercicio económico en el que no se tuviese la residencia en España, lo que enervaría también la aplicación de la presunción tradicional.

¹⁹⁶ LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *op.cit.*, pág.36. En sentido similar, José Andrés ROZAS VALDÉS cataloga también como de ficción jurídica la norma cuestionada, pues la subsunción de un supuesto de hecho en el hecho base –disponer de patrimonio en el extranjero- comporta ‘en todo caso’ la consecuencia jurídica –la imputación de una ganancia no justificada-, de forma que *“estos nuevos preceptos no son reglas presuntivas – disposiciones encaminadas a ordenar, facilitar, la prueba de los hechos- sino, simplemente, ficciones, disposiciones de Derecho sustantivo que prescinden, por completo, de la realidad fáctica. Desde el momento en que el legislador pasa por encima de la realidad, se está creando una renta ficticia, imputable a un ejercicio con el que lo más seguro no tenga nada que ver y que, por lo tanto, incide sobre una capacidad económica inexistente”*. ROZAS VALDÉS, José Andrés: *op.cit.* págs.85 y 86.

Esta prueba “suficiente” que se le posibilita al contribuyente de forma ilimitada es, precisamente, la que se imposibilita en el nuevo precepto que surge de la Ley 7/2012, que establece un *numerus clausus* de posibilidades probatorias para resultar inaplicado.

De esta manera, lo que hace la nueva norma es darle la posibilidad a la Administración de presumir la existencia de una renta –como ocurría antes-, si bien esa presunción deberá ser de interpretación restrictiva –como ocurría antes- y, en paralelo, se le está inhabilitando al ciudadano parcialmente la posibilidad de enervar la aplicación de esa presunción, salvo en dos casos tasados.

En otras palabras o desde otro punto de vista, de las dos presunciones que operaban en la ganancia no justificada tradicional –una, sobre la premisa o hecho base a favor de la Administración, de carácter restrictivo y, otra, a favor del contribuyente para enervar la anterior- se está podando parcialmente la aplicación de la segunda premisa, la que favorece al contribuyente.

SIMÓN ACOSTA realiza, en un estudio profundo de la nueva norma, una exégesis de su naturaleza jurídica algo distinta, al partir de que el presupuesto de hecho tiene un triple contenido: “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*”¹⁹⁷.

A nuestro modo de ver, el contenido que apunta este autor se puede reconducir a los parámetros clásicos de toda presunción de rentas y, así, el hecho base de la presunción se integraría por los apartados a) y b), esto es, lo formaría la tenencia de patrimonio en el exterior no declarado, formando c) parte del hecho consecuencia, siendo precisamente el envés que impediría la prueba en contrario.

Como bien resume ROMERO PLAZA, “*mientras que la ficción parte de lo falso, creando una verdad artificial o sustituyendo lo falso por su propia verdad, la presunción sin embargo es la consecuencia que la Ley o el juez deducen de un hecho conocido para llegar a uno desconocido pero que puede confrontarse con lo*

197 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos...*, pág.49. De todos modos, a la hora de valorar el tercer presupuesto de hecho de la presunción, el propio autor duda acerca de su naturaleza jurídica: “¿Estamos realmente ante un elemento del presupuesto de hecho de las

*verdadero*¹⁹⁸”. A partir de estas premisas y más allá de esta discusión ciertamente académica, lo trascendental pasaría por determinar si su especial ontología podría quebrantar algún principio básico del ordenamiento jurídico.

En definitiva, siguiendo los parámetros marcados por ROZAS VALDÉS, la figura de la presunción de rentas no justificadas que crea la Ley 7/2012 tiene los caracteres propios de la ficción o presunción *iuris et de iure*, en tanto en cuanto prescinde de la realidad para crear un hecho imponible. No se trata de una aproximación a la realidad, característica ésta ínsita en toda presunción, sino de configurar una nueva realidad a efectos tributarios a partir de unos determinados hechos¹⁹⁹.

El Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria se permite hacer una lectura contraria a la literalidad de los preceptos en cuestión. Así, en lugar de admitir que existe una inversión de la carga de la prueba que beneficia al contribuyente únicamente en el caso de que se cumpla uno de los dos casos tasados en la ley, considera que lo que se aplica en casos muy tasados es la ganancia no justificada para bienes y derechos foráneos.

En efecto, ante un foro de profesionales tributarios *“remarcó que no hay que tener miedo en hacer presentaciones del modelo 720 fuera de plazo por las consecuencias del artículo 39.2 LIRPF; ya que este artículo sólo es de aplicación en casos muy tasados, es decir cuando el contribuyente no pueda justificar el origen de las rentas con las que fue adquirido el bien”*²⁰⁰.

Obviaremos en este punto que el alto cargo de Hacienda oculta –o, cuando menos, obvia u olvida- que sí que existirá como mínimo una sanción de 1.500 euros por presentar la declaración extemporánea por cada tipo de activo foráneo y para cada titular o autorizado, lo que sí que puede resultar preocupante para determinado sector social de contribuyentes y es, como se ha visto *ut supra*, muestra evidente de la desproporción del régimen configurado por la ley.

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?” –pag.50-.

198 ROMERO PLAZA, Carlos: “Prueba y tributos”, pág. 219.

199 Para un estudio profundo y completo de la diferencia entre ambas instituciones jurídicas, nada mejor que aproximarse a la obra magna del mencionado autor: “Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones”, *passim*.

200 AEDAF: Resumen de la reunión de 4 de febrero de 2015, pág. 5. Así, citó como ejemplo que *“en el caso de jubilados extranjeros que residen habitualmente en la costa española, y que no hubieran presentado el modelo 720 en plazo por los inmuebles o bienes situados en su país de*

Lo grave de las afirmaciones vertidas, es que banalizan el régimen de rentas no justificadas bajo la excusa de que es aplicable sólo en casos tasados, de lo que se derivaría que la prueba del cumplimiento de los presupuestos de hecho concretos la debiera aportar la Administración tributaria, y no al contrario. Esta afirmación evidencia, precisamente, que no se trata de una norma en materia de prueba –presunción- que facilite a una de las partes la demostración de un hecho probando otro –presuntivo-, sino una disposición de derecho material mediante la que se finge que, dado un hecho determinado –la no presentación en plazo de un formulario informativo- se ha producido otro que, coligado a aquél, no guarda relación alguna de probabilidad. En definitiva, se trata como renta al patrimonio que no se declaró.

En realidad, el planteamiento de la norma está en los antípodas de ese razonamiento lleno de supuesta bonhomía: se da una inversión de la carga de la prueba *in genere*, de modo que deberá ser el contribuyente el que acredite el cumplimiento de uno de los dos supuestos tasados que exoneran de la aplicación de la regla de las ganancias no justificadas.

Además, como denunció la AEDAF en el período de información pública del proyecto de ley que dio lugar a la norma antifraude, esas salvaguardas no resultan ni suficientes ni necesarias.

En efecto, no son suficientes porque no tienen en cuenta la complejidad probatoria que conlleva la aportación de material documental suficiente de ejercicios lejanos, derivado de la preterición fiscal de la prescripción que plantea la norma o, como dijera la AEDAF en sus alegatos a la normativa proyectada, *“no resulta suficiente su contenido puesto que la circunstancia de que estos bienes o derechos hayan sido adquiridos en períodos ya prescritos implica también la correlativa dificultad de acreditar las rentas por medio de las cuales se han generado”*²⁰¹.

Tampoco resulta necesaria la matización relativa a que la renta utilizada para adquirir dichos bienes o derechos proceda de un período impositivo en el que el contribuyente no fuese residente fiscal en España, pues en tal caso la norma queda inhabilitada por se, *“tanto en su aspecto material como en sus aspectos formales, principalmente los*

procedencia, no debe ser preocupante la posibilidad de que se les pueda imputar como ganancia de patrimonio no justificada, dado que en los ejercicios en que adquirieron los inmuebles y/o bienes no eran contribuyentes por IRPF en España”.

201 Enmiendas planteadas al proyecto de ley por parte de la AEDAF, págs.38 a 50.

*relativos a la comprobación tributaria*²⁰². En efecto, si no se era contribuyente del IRPF o del IS, como tal, no resultaría afectado por la novedosa presunción de rentas sin necesidad de que se hubiera previsto expresamente, pues la normativa aplicable a este régimen es la propia de esos impuestos, y no del de no residentes, que no se ha modificado en tal sentido.

Una interpretación con matices que vale la pena destacar es la que realiza ESPEJO POYATO, para quien la presunción de ganancias no justificadas para bienes y derechos en el extranjero no declarados *“supone una auténtica inversión de la carga de la prueba, liberando a la Administración de toda comprobación. Es el contribuyente el que ha de probar lo señalado para no verse incurso en la aplicación de la norma. Por otra parte, al especificar la carga de la prueba que se impone al contribuyente, estos preceptos no se refieren a los activos en cuestión sino a las rentas que los financiaron. Gramaticalmente ello significa que no basta probar, por ejemplo, que los fondos de la cuenta proceden de la venta de un bien que podría haber estado bastantes años en el patrimonio del contribuyente, sino que parece que se impone a éste la obligación de probar la declaración de la renta con la que se adquirió el bien, o que ésta no estaba sujeta. De este modo parece que se pretende asegurar que nunca prescriba la obligación tributaria relativa a las rentas que, en último extremo, hubieran concluido en los activos situados en el extranjero y no declarados*²⁰³.

No estamos de acuerdo, en este caso y sin que sirva de precedente, con la exégesis que se realiza por la autora que podría llegar a significar que ni siquiera probando el origen de los activos en el extranjero pudiera evitarse la aplicación de la presunción, tal y como ejemplifica con un caso que, de dar lugar a una regularización tributaria, sería aberrante, y que a la propia autora le sirve para reconducir la norma al absurdo:

“Imaginemos el ejemplo de alguien que haya vendido por 120.000 euros (20 millones de las antiguas pesetas) su apartamento en la playa, que compró hace 10 o 20 años con los modestos ahorros de su sueldo de otros 10 o 20 años, y, ante las dudas que muchos españoles han sufrido en los últimos meses, ha colocado el dinero en el extranjero. Imaginemos que se trata de una persona que se dedica a trabajar para ganarse la vida y no a esto de los impuestos y no se entera de esta obligación a tiempo. Esto le podría pasar también a cualquier jubilado bastante mayor, que no estuviera en estas cosas. Imaginemos que dentro de algún tiempo la Administración

²⁰² *Ibidem*.

²⁰³ ESPEJO POYATO, Isabel: *op.cit.*, pág.51.

*se le acerca y le aplica la presunción. ¿Cómo podría esta persona, demostrar ante la Administración que el apartamento lo compró con los modestos ahorros de su sueldo más que controlado durante 10 o 20 años, de hace 10 o 20 años?*²⁰⁴.

A nuestro modo de ver, en casos como estos la prueba en contrario podría versar en que se hubiera declarado la venta del bien que generó los fondos, es decir, el *onus probandi* debería de versar sobre el valor económico de los bienes o derechos que dieron lugar a las rentas presumidas, sin necesidad de acreditar la declaración de la compra.

Lo contrario determinaría la necesidad de acreditación por el cotribuyente de un auténtico entramado financiero-vital, con cada una de las rentas generada año tras año por un lado, los ahorros no consumidos por otro, y la parte de la renta destinada a la financiación de cada bien en último lugar. En definitiva, una locura que en la práctica determinaría la imposibilidad de desacreditar la presunción para el hombre medio, lo comporta nuevamente tener que asemejar conceptualmente esta nueva presunción, más si cabe, a la categoría de ficción de la que ya hemos hablado.

Además, nuestra posición resulta avalada por la doctrina tradicional respecto de la ganancia no justificada genérica, que resulta perfectamente trasladable a la del 2º apartado del artículo 39 LIRPF. En este sentido, SÁENZ DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO, hablando de la ganancia no justificada tradicional, señala que *“el hecho base de la presunción no está constituido por un bien o derecho concreto, y definido o asumido a estos efectos por su naturaleza, sino por su valor económico. Luego, lo que se exige a la prueba de su preexistencia no es que sea el mismo elemento patrimonial el que se tuviera con anterioridad. Sino, en caso de eventual mutación, elementos patrimoniales de valor suficiente para justificarlos. No es el ‘qué’ sino el ‘cuánto’ lo que desencadena la presunción, pues se completa tal hecho base en su falta de correspondencia con una ‘cuantía’ suficiente de rentas o de cualesquiera bienes o derechos declarados*²⁰⁵.

Es ésta, por demás, la postura asumida tradicionalmente por los Tribunales de Justicia con respecto a la aplicación de ganancias no justificadas por parte de la Administración y, así, se ha aceptado la prueba indirecta, indiciaria o circunstancial basada en la prueba de la existencia de un patrimonio preexistente y una inversión

204 ESPEJO POYATO, Isabel: *op.cit.*, pág.51.

205 SÁENZ DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO, Javier: *op.cit.*, pág.96.

ulterior, aunque no se hubiera probado el trasvase efectivo de los fondos de un lado a otro.

Así ocurre en los siguientes asuntos resueltos por el Tribunal Económico-Administrativo Central (los subrayados son nuestros):

En primer lugar, en su resolución de 17 de noviembre de 1992, que señala en su Considerando 4º que *<<en relación al incremento de patrimonio que se discute es preciso tener en cuenta que, según acta de la Inspección de los Tributos por el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio de 1986, la interesada y su esposo, en 31 de diciembre de dicho año, tenían elementos patrimoniales por valor de 23.632.379 pesetas en concepto de «Otros bienes y derechos» que se incluyen en el patrimonio bruto antes de sumar el llamado ajuar doméstico y que precisamente corresponden a elementos patrimoniales que no producen renta; que según certificado del Banco ..., con firma de su Director de la Sucursal ... la interesada y su esposo tenían una cantidad en «Sumas a su disposición» (Clave 281 del nomenclator contable) de 17.954.475 pesetas, sin percibir retribución alguna, razón por la que la interesada aduce llevarla al concepto antes referido y no otro, por no producir intereses, y que en dicha certificación se afirma que la referida cantidad, que existía a 31 de diciembre de 1986 fue invertida en Pagarés del Tesoro el día 2 de enero de 1987; que de todo se deduce que al final del ejercicio de 1986 la interesada tenía patrimonio suficiente declarado y comprobado para efectuar la referida inversión en 1987, y que, en todo caso, el origen de la cantidad que figuraba depositada en 1986 podría haber dado lugar a un incremento correspondiente a dicho ejercicio, ya que pudiera no estar justificado aquel origen, pero sí debe considerarse está justificada la inversión en los Pagarés del Tesoro en 1987>>.*

De ahí, la propia resolución colige en el siguiente Considerando -5º- que *<<como se ha dicho, el artículo 20.13 de la Ley 48/1985, antes citado señala que también son incrementos no justificados de patrimonio los que se producen en «el caso de elementos patrimoniales ocultados...» en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; que en las presentes actuaciones no existe la prueba de tal ocultación en relación al ejercicio de 1987; que la adquisición se corresponde con patrimonio declarado y comprobado en diciembre de 1986; que, en contra del fundamento del Tribunal de Primera Instancia, es preciso señalar que dicha normativa no exige la probanza correcta y puntual del nexo entre el patrimonio preexistente y la inversión ulterior, sino que basta con que se den los requisitos señalados, sin perjuicio,*

además, en el presente caso, del valor probatorio del certificado original de la Entidad financiera de puño y letra de su Director, y membrete de la misma en que consta la inversión realizada; que, por todo ello, este Tribunal Económico-Administrativo Central no puede considerar suficientemente acreditada la existencia de un incremento injustificado de patrimonio por el importe indicado de 9.163.888 pesetas, que es la mitad del total de 18.327.776 pesetas conjuntas de ambos cónyuges, y que deba ser sometido a tributación en el ejercicio de 1987; que en tal sentido ha resuelto este Tribunal Económico-Administrativo Central el recurso número RG 2571-92 en fecha 21 de septiembre de 1992 en el recurso promovido por el cónyuge de la reclamante>>.

En cambio, en esta otra resolución del propio TEAC, de 26 de enero de 1994, una serie de pruebas indiciarias concluyentes determinan la regularización del contribuyente afectado ya que <<de las pruebas anteriores, y del informe del Arquitecto de la Delegación de Hacienda de Santa Cruz de Tenerife de fecha de 3 de abril de 1991, resulta un valor en venta de 45.000.000 de pesetas, aproximado al valor de mercado, del que no puede diferir aquél, a estos efectos, según lo señalado en los preceptos antes mencionados; que, por otro lado, ha operado la simple presunción a que se refiere el artículo 118.2 de la Ley General Tributaria y el artículo 1.253 del Código Civil, ya que entre los hechos demostrados y el que se ha querido deducir, es decir, en este caso la venta en el precio fijado por la Administración, ha existido el enlace preciso y directo, existencia de una serie de talones bancarios librados con cargo a la misma cuenta de la sociedad compradora en la misma fecha, que coincide con el referido precio de venta; que teniendo en cuenta todo ello y las pruebas antes dichas de las diligencias, contabilidad comprobada en la sociedad compradora, manifestaciones del Administrador o representante de ésta, informe del perito técnico del Ministerio de Economía y Hacienda, correlación de los talones librados por la Entidad bancaria, cuya fecha e importe coinciden con los datos de la enajenación de referencia, este Tribunal llega a la convicción de que tales circunstancias y documentos hacen mejor prueba en Derecho que la escritura pública, cuya eficacia se limita frente a terceros al hecho de la compraventa y a la fecha de la misma, y que la afirmación, no constatada, de la inadecuación de los asientos contables y afirmaciones de la sociedad compradora, a la que no se puede imputar, en principio, tal conducta errónea o constitutiva de infracción; que, por otro lado, no se considera la insuficiencia frente a aquellas pruebas reales, de la derivada de la base imponible fijada en el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos, determinada en función de otros métodos, y que es un tributo local de naturaleza real, que se basa en otros datos

objetivos; que, por todo ello, según las pruebas presentadas, se considera adecuada a Derecho la resolución impugnada>>.

También se ha admitido en la jurisprudencia como prueba suficiente, la congruencia entre el efectivo extraído de un banco para ser reintegrado al cabo de unos meses en la misma cuenta corriente, como ocurría en el supuesto de hecho de la resolución del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 15 de enero de 2015 –recurso nº 1417/12-, que parte de que *<<la Inspección considera que –el contribuyente- no ha acreditado suficientemente la identidad de los fondos, pues la coincidencia de cantidad no es prueba bastante, y las demás explicaciones, que el propio contribuyente considera veraces, con la única prueba de la intención de comprar un inmueble, no justifican, a juicio de la inspección, dicha identidad, por lo que no puede considerarse que ese origen de los 500.000 euros ingresados haya sido suficientemente acreditado, ni si proceden de rentas que si fueron declaradas o que corresponden a ejercicios prescritos. Se trata en lenguajes de la A.N. en la sentencia citada en el acta de "no siendo suficiente para ello realizar simples manifestaciones cuya sola alegación suponga, a su vez, un desplazamiento hacia la Administración de la prueba de que las mismas no son ciertas, sino que por el contrario, es aquél quien debe acreditar la realidad de estas alegaciones en cuanto que es la Administración Tributaria la favorecida por la presunción legal, extraída de un hecho base que no se discute y que está reconocida>>.*

Pero, en cambio, el Tribunal acaba estimando el recurso con el siguiente razonamiento acerca de la tradicional presunción de rentas no justificadas del artículo 39 de la LIRPF (los subrayados también son nuestros):

<<De acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo, la Administración cumple su obligación al poner de manifiesto la existencia de unos incrementos que no se corresponden con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo, en cuyo caso opera la presunción de que tal incremento es injustificado y constituye renta gravable, correspondiendo al sujeto pasivo justificar la procedencia de esas entradas de dinero en su patrimonio al ser el único que puede conocer la verdadera fuente de tales ingresos (sentencias de 18 de octubre de 2002 , 25 de febrero de 2003 y 12 de febrero de 2004 , entre otras).

Es preciso señalar que tal precepto supone una presunción legal "iuris tantum", que puede ser destruida por prueba en contrario, como prevé el artículo 118.1 LGT. El citado medio probatorio dispensa de la carga de la prueba a la Administración e invierte la carga probatoria al contribuyente, conforme a las reglas de la carga de la prueba, reguladas en el art. 114 LGT.

No es que la Ley presuma la existencia de patrimonio y su no justificación fiscal, sino que opta por gravar todas las manifestaciones de renta que se han transformado en patrimonio del contribuyente y que no han tributado, si posteriormente ello se pone de

manifiesto pero la Ley no presume que se hayan producido rendimientos o ingresos, sino que se limita a declarar gravable un incremento de patrimonio que no está justificado conforme a las declaraciones de Renta y Patrimonio del sujeto pasivo, es decir, el legislador ha decidido que estos incrementos formen parte de la configuración legal de la renta a los efectos del Impuesto que la grava.

Es totalmente expresiva de lo señalado más arriba la STS de 16 de septiembre de 2009 que señala que, en relación con los incrementos no justificados, el legislador aplica el mecanismo de la presunción "iuris tantum" para acreditar su existencia por parte de la Administración tributaria, correspondiendo la carga de la prueba al sujeto pasivo del impuesto, no siendo suficiente para ello realizar simples manifestaciones cuya sola alegación suponga, a su vez, un desplazamiento hacia la Administración de la prueba de que las presunciones no son ciertas, sino que, por el contrario, es aquél quien debe acreditar la realidad de estas alegaciones en cuanto que es la Administración tributaria la favorecida por la presunción legal, extraída de un hecho base que es precisamente la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas.

En el presente caso nos encontramos con que existe el presupuesto de hecho inicial acreditado por la Administración, cuales es un ingreso de 500.000 euros en la cuenta bancaria de la que era cotitular el recurrente junto con su esposa.

El contribuyente justifica la previa existencia de ese dinero que fue retirado de su propia cuenta corriente nueve meses antes, dinero cuya tenencia y procedencia legal es aceptada por la Administración.

El Tribunal Supremo ha mantenido en ocasiones la necesidad de comprobar la situación patrimonial del sujeto pasivo como requisito previo a la determinación de si existe o no incremento injustificado, por considerar que, siendo una institución tributaria que desempeña un papel residual, es lógico agotar todas las posibilidades de explicación o justificación de estas adquisiciones de bienes o derechos y de ahí la función que, en el proceso de investigación o comprobación, desempeña el patrimonio preexistente.

Ha de tenerse en cuenta, por otra parte, que el presupuesto jurídico del incremento injustificado es la existencia de bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente.

En el presente caso el patrimonio comprobado en la cuenta corriente del recurrente al inicio del ejercicio 2005 era de 500.000 euros y nueve meses después, y durante ese mismo ejercicio, ese patrimonio seguía siendo de 500.000 euros.

En el Informe al Acta de disconformidad la Administración indica que quedaba acreditado el origen de los 500.000 euros de los que se dispuso el 18 de enero de 2005, pero no queda justificado el origen de los 500.000 euros que fueron ingresados en efectivo el 26 de octubre de 2005.

Expone el informe que no existían argumentos que justificaran las operaciones realizadas, ya que carece de todo sentido económico mantener en caja unas sumas tan elevadas durante más de 9 meses; para la Administración resultaba todavía más extraño, solicitar un préstamo hipotecario de 120.000 € para la adquisición de una segunda vivienda cuando "en teoría" el matrimonio disponía de efectivo por un importe 5 veces mayor. La Administración además afirmaba que carecía de todo sentido económico mantener en caja unas sumas tan elevadas durante más de 9 meses, y esto lo corroboraba el hecho de que analizando el extracto de su cuenta corriente NUM002 durante los ejercicios 2004 y 2005, el matrimonio en cuanto tiene un excedente de tesorería invertía las cantidades en cualquier forma de activo financiero para obtener una rentabilidad.

Si bien las sociedades y entidades mercantiles rigen y guían su comportamiento por el sentido económico de su actuación, las personas físicas pueden obrar por otros motivos distintos de los puramente económicos.

El hecho de que los recurrentes adquirieran una segunda vivienda con financiación ajena, lejos de confirmar la tesis de la Administración, sirve de prueba para acreditar que el recurrente no gastó parte una parte considerable de los 500.000 euros, por lo que la cantidad que luego ingreso en el Banco es la misma que previamente había sacado, por todo lo cual procede estimar y anular la resolución recurrida en el particular relativo a la liquidación>>.

Examinada la naturaleza jurídica de la ganancia no justificada prevista para bienes y derechos en el extranjero, de difícil concreción por la novedad que supone la existencia de una presunción con una prueba tasada en contrario que la asemeja más a la categoría de ficción que a la de presunción, pasamos ahora a considerar la posible afectación que esta curiosa conceptualización comporta para algunos de los principios básicos de Derecho Tributario constitucionalmente protegidos.

5.2. **Acerca de la técnica legislativa empleada**

La exótica naturaleza jurídica de esta novedosa ficción de rentas no declaradas, conlleva un difícil encaje técnico en la normativa del IRPF o del IS. Así, si lo que el legislador quería era establecer una nueva regla de imputación para determinadas ganancias no justificadas, lo que debería haber hecho es introducir un nuevo apartado en el artículo 14 de la ley²⁰⁶.

Si lo que se quiso, en cambio, fue crear una suerte de suspensión de la prescripción - en este sentido, ESPEJO POYATO habla de “*un supuesto de ganancia patrimonial no justificada al que se le niega toda posibilidad de prescripción*”²⁰⁷-, la modificación pertinente hubiera sido la del art.66 de la LGT o bien la creación de una norma *ad hoc* en el Título I, relativo a los aspectos materiales, personales y temporales, de la LIRPF y, asimismo, en el paralelo Título I de la LIS.

El Legislador era plenamente consciente de la desubicación sistemática del apartado 2º del artículo 39 que había propuesto en el anteproyecto de ley, pues la AEDAF comunicó al ‘prelegislador’ una serie de comentarios críticos en el trámite parlamentario, tratando el primero de ellos precisamente de esta cuestión, aconsejando a tal respecto que “*el legislador debería regular dicho régimen tributario – el del nuevo precepto, o sea, la práctica imprescriptibilidad de deudas tributarias resultantes de bienes y derechos en el extranjero no informados- en la propia*

²⁰⁶ Esta es la interpretación que sostiene SANZ GADEA, *passim*, como veremos en el apartado 5.3.

*disposición adicional decimoctava, para no desnaturalizar la categoría jurídica de ganancia no justificada de patrimonio*²⁰⁸.

A mi modo de ver, con independencia de las críticas que se han vertido sobre esta norma que considero inaplicable, lo bien cierto es que una norma de este tipo, que quiere suponer una excepción a las reglas generales de prescripción mediante la técnica cabalística de imputar una renta prescrita en un ejercicio que no lo es, no debería ubicarse formalmente tampoco en una disposición adicional, pues ello no ayuda a la seguridad jurídica. Más bien, su regulación debería estar en el título relativo a la prescripción o al de imputación de rentas, a fuer de en el cementerio de las normas derogadas tácitamente.

Dejando estos aspectos academicistas sobre ubicación sistemática a un lado, que tienen valor en la medida en que se ponen en relación con los principios fundamentales del ordenamiento tributario, la cuestión nuclear sobre la que se centra la deficiente técnica legislativa de esta norma se encontraría posiblemente en la remisión que efectúa, como más importante mecanismo para enervar su aplicación, a un concepto sumamente ambiguo como es el de “renta declarada”, que da lugar a múltiples interpretaciones: ¿renta declarada en plazo o también fuera de plazo? ¿renta declarada prescrita?, ¿renta declarada plenamente sujeta o también exenta?, ¿renta declarada por el IRPF o IS o por cualquier otro tributo, como ISD o IRNR?

ROZAS VALDÉS se plantea qué quiere decir el concepto “rentas declaradas” que aparece en el precepto que venimos comentando y, así, aporta una mirada de posibles soluciones.

Así, “un primer supuesto que podría amparar esta expresión es que se pudiera demostrar que los bienes y derechos ubicados en el extranjero tuvieran su origen, por ejemplo, en rentas fiscales generadas por una actividad económica en régimen de estimación objetiva. Ese patrimonio habría tenido, pues, su origen en rentas declaradas que tributaron de conformidad con un sistema de estimación de la base imponible en el IRPF que es consustancial a la eventual realización de ganancias patrimoniales –“rentas fiscales”- y que vendrían, en principio, justificadas. La renta se habría declarado por el importe derivado de aplicar los baremos del régimen de estimación objetiva, sin perjuicio de que el beneficio obtenido en el desarrollo de la

207 ESPEJO POYATO, Isabel: *op.cit.*, pág. 50.

208 AEDAF: “Comentarios críticos al Anteproyecto de Ley antifraude”, pág.72 y78.

actividad hubiera sido superior a ese importe. La diferencia no podría calificarse como ganancia de patrimonio no justificada. (...) Otra posible interpretación pasaría por entender que la expresión <<rentas declaradas>> ampararía, también, las declaradas, en el IRPF o IS, de forma espontánea pero extemporánea. (...) Una tercera acepción de la expresión pasaría por entender que alcanza a las rentas sujetas a gravamen en el ISD y que se hubiesen declarado a tales efectos. Es innegable que en la actual configuración del impuesto sucesorio español lo que viene a gravar el mismo, su objeto imponible, es la renta que se incorpora al patrimonio del contribuyente mediante determinados cauces jurídicos gratuitos inter vivos o mortis causa. (...) Por lo tanto, en el caso de que fuera posible probar -¡probar, que no meramente afirmar!- que el patrimonio trae causa de una herencia, donación o cualquier otro de los hechos imposables definidos en el ISD y que, claro está, el mismo se hubiera declarado, en plazo o tardíamente, a mi parecer, no podría aplicarse el régimen especial aquí referido²⁰⁹.

La primera posibilidad que plantea el autor resulta razonable y da en el clavo de un habitual problema práctico en el que incurren muchos empresarios por desconocimiento de la normativa fiscal.

En efecto, no nos detendremos aquí a recordar que los empresarios individuales que realicen ciertas explotaciones económicas, tienen la posibilidad de acogerse a varios métodos para calcular el rendimiento de su actividad económica, como son el de estimación directa –normal o simplificada, en su caso- y el de estimación objetiva o de módulos.

Este último mecanismo de cálculo es indiciario y está exclusivamente previsto en las actividades económicas que, anualmente, se incluyan en una Orden Ministerial que fija los baremos o criterios –los módulos que dan nombre, vulgarmente, al régimen- a aplicar, estableciéndose tradicionalmente unos umbrales máximos de cifra de negocios y de compras para poder acogerse a este régimen, que tienden en la actualidad a la baja aunque vuelven a aumentar, curiosamente, cada vez que se acerca un período electoral.

La existencia de esos límites ha determinado que muchos empresarios acogidos a los módulos hayan sido precavidos en extremo a la hora de sacar a la luz, de depositar en sus cuentas corrientes, dinero que era en inicio perfectamente lícito, generado en su

209 ROZAS VALDÉS, José Andrés: *El régimen tributario...*, págs.75 a 77.

negocio, y respecto del que hubiera resultado de fácil acreditación que su origen procedía de una explotación económica por la que se había ido pagando impuestos religiosamente, bajo el paraguas de un régimen objetivo perfectamente legal.

Por tal motivo en esos casos, en efecto, estaríamos ante una “renta declarada” o, más precisamente, ante unos ingresos derivados de una explotación económica declarada y gravada, aunque sea al amparo de un régimen cuya tributación no se basa en esos ingresos reales, sino en otros presuntos o indiciarios.

Estamos, pues, absolutamente de acuerdo con la exégesis que se lleva a cabo por el autor, si bien hay que ser conscientes de que en la praxis se da una circunstancia que hace su aplicación muy difícil, como es el hecho de que los empresarios en módulos no han tenido obligación de llevar contabilidad ni de efectuar declaraciones informativas hasta hace bien poco y, esa ausencia de documentación y el habitual miedo de este pequeño comerciante a ingresar más de la cuenta en el banco, unido todo ello a la imprescriptibilidad que se presenta en la nueva norma presuntiva, hacen poco menos que imposible una mínima acreditación. La prueba, pues, resulta diabólica.

No parece tan clara la segunda posibilidad que plantea el autor, basada en considerar también como renta declarada a la que se liquidó fuera de plazo –algún autor ha hablado de que se podría llegar a considerar como tal, incluso, la renta prescrita respecto de la que se presenta una declaración extemporánea a efectos puramente formales- por cualquier tributo²¹⁰.

Esa solución no se compeadece, en primer lugar, con la redacción del propio precepto, pues el artículo 39.2 LIRPF –curiosamente, no el paralelo precepto de la LIS- basa literalmente la presunción en la “*tenencia, titularidad y declaración*” de esos bienes.

Además, tal argumento haría perder sentido al precepto, al suponer prácticamente dejarlo sin contenido distinto alguno al de la tradicional presunción de rentas del antiguo artículo 39 LIRPF, en la que la declaración de una renta de forma extemporánea anularía también de forma inmediata su aplicación.

210 La DGT ha considerado también, por ejemplo, que el concepto “*renta declarada*” que permite aplicar una importante reducción sobre el rendimiento derivado del alquiler de vivienda, incluiría a la declaración presentada fuera de plazo y sin requerimiento previo, siendo múltiples las contestaciones a consultas en sentido similar.

La tercera posibilidad también nos parece razonable, siempre y cuando pueda probarse que el origen del patrimonio ubicado en el extranjero procede de una persona fallecida, aunque de ello se hablará detenidamente en un epígrafe específico posterior.

La interpretación que, en cualquier caso, nos parece desacertada es la que plantea CALVO VÉRGEZ cuando señala que *“carece de toda trascendencia el hecho de que el sujeto justifique o no, con cargo a rentas declaradas, la financiación del elemento respecto del cual únicamente se ha dejado de cumplir en tiempo con la obligación formal de facilitar información. La consecuencia no es otra que la conversión del valor del elemento patrimonial, esto es, del bien o derecho respecto del que no se ha informado en renta. Y no se admite prueba alguna, a diferencia de lo que sucede en el apartado primero del artículo 39 de la LIRPF, de que el contribuyente fuese titular de los bienes en una fecha anterior a la del período de prescripción”*²¹¹.

En efecto, no es cierto que el hecho de que el contribuyente aporte material probatorio suficiente acerca de que los bienes o derechos se obtuvieron con cargo a renta declarada no tenga ninguna trascendencia, pues precisamente esa circunstancia es la única que inhibe la aplicación de la norma.

De todos modos, sobre ese concepto tan ambiguo de “renta declarada”, que en este apartado se quiere analizar desde la perspectiva de la falta de técnica legislativa, volveremos más adelante a cuento de las posibilidades de regularización tributaria extemporánea que se pueden plantear con esta normativa.

5.3. La perspectiva del principio de seguridad jurídica

Como se ha expuesto en los apartados anteriores, la normativa antifraude de 2012 prevé una nueva obligación de información que, en caso de incumplimiento y descubrimiento por parte de la Administración, de la titularidad por parte de un contribuyente de bienes o derechos en el extranjero, podría abocarle a una triple consecuencia negativa: una infracción específica por el mero incumplimiento informativo, una presunción de renta no justificada y no prescrita, y un agravamiento de la sanción por falta de ingreso.

²¹¹ CALVO VÉRGEZ, Juan: *El régimen fiscal de las ganancias...*, pág.246.

Como se tiene dicho, en su redacción anterior, el artículo 39 LIRPF y su paralelo en la LIS no reservaban efectos diferentes cuando se afluía un patrimonio oculto dependiendo de si este radicaba en el extranjero o en territorio nacional, de manera que la Administración tributaria únicamente podía reclamar las rentas derivadas de los bienes o derechos no declarados en el extranjero de los últimos ejercicios no prescritos, esto es, los que se encontraran abiertos a la posibilidad de una revisión tributaria.

De ello se colegía que no se podía exigir tributación alguna sobre el patrimonio descubierto cuando se pudiera probar que los activos procedían de un año prescrito, posibilidad que a partir de ahora queda reservada para los bienes y derechos situados en territorio nacional.

Tanto el nuevo apartado 2 del artículo 39 LIRPF como el art. 134.6 LIS establecen un supuesto de ganancia patrimonial no justificada al que se le niega toda posibilidad de prescripción –“*en todo caso*”- y que se integrará, por mandato taxativo de la ley, en la base liquidable general del período más antiguo de entre los no prescritos.

Seguidamente, se aclara que la norma prevista para bienes o derechos cuya adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, no se aplicará cuando se acredite alguno de estos dos supuestos tasados: (i) que los bienes o derechos se adquirieron con rentas declaradas; o (ii) que se adquirieron con rentas obtenidas en periodos impositivos en que no se hubiese tenido la condición de sujeto pasivo.

Nos encontramos, como mínimo, ante un caso de inversión de la carga de la prueba, ya que será el contribuyente quien podrá acreditar los extremos que inhabilitan la presunción. Ahora bien, como ya se ha expuesto, dicha inversión de la prueba tiene una clara especialidad que da a la norma contornos especiales y muy discutibles: se trata de una posibilidad de prueba en contrario limitada a, como se ha dicho, bien la adquisición del bien con rentas declaradas, bien la obtención de estas sin ser sujeto pasivo del impuesto en cuestión.

Con ello, parece que se impone al contribuyente la obligación de probar la declaración de la renta con que se adquirió el bien, o que ésta no estaba sujeta, lo que conduciría a que no sería posible argüir en modo alguno otros motivos que enervaran su

aplicación y, muy concretamente, no cabría acogerse a la prescripción de la obligación tributaria en cuestión.

Esta característica tan especial es la que ha determinado que, a la nueva norma presuntiva, en el argot tributario se la conozca ya como la imprescriptibilidad de dicha obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, objeto de un intenso debate por parte de los estudiosos de nuestro sector jurídico, siendo varios los argumentos que se han vertido en su contra y dejando a un lado su exótica naturaleza jurídica que somos conscientes que no hemos conseguido desentrañar en el apartado 5.1. anterior.

SANZ GADEA, por su parte y para evitar un término como es el de imprescriptibilidad que muestra, tan a las claras, la aberración que supone una posible no prescripción de los tributos en cuestión, la ha dado en llamar algo bucólicamente *“preterición fiscal de la prescripción”*²¹².

De todos modos el propio autor, muestra evidente de que las palabras políticamente correctas tienen un límite, más adelante en el mismo escrito y comentando la relación de esta nueva declaración informativa con la previa declaración tributaria especial de 2012, señala sin ambages que *“la eliminación de la prescripción, en la forma expuesta, es una medida de extraordinario rigor”*²¹³.

Que un actuario, de tal prestigio intelectual, señale la exacerbada rigurosidad de una medida que supone de facto eliminar una figura como la prescripción de deudas tributarias, es una buena piedra de toque sobre lo que significa para los basamentos fundamentales del ordenamiento jurídico-tributario y, señaladamente, para la seguridad jurídica.

En este mismo sentido, GANDARIAS CEBRIÁN apunta que *“sobresale el hecho de que en ninguno de los aludidos preceptos se admita la prueba de que el contribuyente ha sido titular de los bienes o derechos en un período impositivo respecto del que se haya extinguido la obligación tributaria por prescripción. De ello podría desprenderse un supuesto de imprescriptibilidad, lo cual sería sencillamente absurdo desde la perspectiva de la seguridad jurídica que constituye el fundamento mismo del instituto de la prescripción. No es aceptable que se argumente, como ha hecho ‘in voce’ algún*

212 SANZ GADEA, Eduardo: El IS en 2012 (I)...pág.179 y 182 respectivamente.

213 *Ibidem*.

destacado miembro de la Dirección General de Tributos (DGT), que se trata de una suerte de ‘suspensión’ del inicio del cómputo de la prescripción hasta el momento en el que se produce la declaración a la que se refiere la aludida D.A. 18ª de la LGT²¹⁴.

Del mismo parecer es SÁNCHEZ PEDROCHE, quien comentando el proyecto de ley antifraude indica que *“pretende establecer lo que se ha llamado <<imprescriptibilidad>> de las ganancias patrimoniales no justificadas, en el caso de bienes situados en el extranjero no consignados por los contribuyentes en la declaración informativa especial que deberían haber presentado. (...) Esto significa que si no se hubieran incluido en esa nueva declaración informativa en ciernes, esos bienes, acciones, depósitos, etc., que el contribuyente posee en el extranjero, y fueran descubiertos, Hacienda consideraría (...) que existen unas ganancias patrimoniales no justificadas (...) incluso aunque el contribuyente pudiera demostrar que los adquirió en un período ya prescrito”²¹⁵.*

Ídem LÓPEZ LÓPEZ, quien comenta que *“al impedir o, para ser más precisos, limitar extraordinariamente la prueba de que la renta con que se adquirieron los bienes ubicados en el extranjero procede de ejercicios prescritos, se está estableciendo de facto la imprescriptibilidad de la obligación tributaria (...). Tales normas resultarán incompatibles con el artículo 31.1 de la CE interpretado a la luz de la STC 194/2000 cuando traspasen el ámbito de las presunciones y creen una auténtica ficción jurídica a la hora de establecer la existencia de renta, su calificación y su tratamiento fiscal, alejándose por completo de la realidad al someter a gravamen una renta inexistente o ficticia y, por tanto, contraviniendo las exigencias derivadas de principio de capacidad económica”²¹⁶.*

Esa característica tan especial de la norma, la imprescriptibilidad, nos obliga como se ha dicho a estudiarla desde la perspectiva del principio constitucional de seguridad jurídica.

En efecto, la seguridad jurídica, que no es un principio constitucional exclusivamente tributario, postula la certeza del Ordenamiento Jurídico o, en palabras del Tribunal

214 GANDARIAS CEBRIÁN: “<<Imprescriptibilidad>> de ganancias injustificadas en el extranjero”, pág.16.

215 SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés: “Posibilidades y límites de la amnistía fiscal”, pág.35. También utiliza este término Juan CALVO VÉRGEZ en *El régimen fiscal...*, pág. 169. Sobre la estabilidad del sistema tributario, resulta muy recomendable la lectura del artículo de Jordi SOLÉ ESTALELLA “El galimatías fiscal”, página 86, *passim*.

216 LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *op.cit.*, pág.15 y 35. También ORENA DOMÍNGUEZ –*op.cit.*, pág.110- utiliza el término de imprescriptibilidad, recordando que ese rasgo característico “afecta exclusivamente a un tipo de renta”, lo que puede resultar un refuerzo al incumplimiento del principio de no discriminación o de igualdad, del que hablaremos más adelante

Supremo, se basa en “la necesidad de otorgar certidumbre a las relaciones jurídicas, cuya vigencia, al menos por lo que se refiere a la posibilidad de ejercitar las acciones que la garantizan, no es posible que se mantengan por tiempo indefinido”²¹⁷, si bien ciertos autores ponen de manifiesto que, en el ámbito tributario, se trata realmente de “un desiderátum difícil de alcanzar dada la escasa durabilidad y estabilidad de las normas que conforman el ordenamiento fiscal”²¹⁸.

Se infringirá, pues, la seguridad jurídica cuando el contenido o las omisiones de un texto legal sean causantes de confusión o dudas que generen en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, siguiendo la ya consolidada doctrina emanada del Tribunal Constitucional, que se puede condensar en los Fundamentos de Derecho de las siguientes resoluciones (los subrayados son nuestros):

- Sentencia de 20 de abril de 2009, nº 90/09 (FDº 4º):

<<con relación al principio de seguridad jurídica hemos dicho insistentemente que viene a ser la suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10; 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 4; 126/1987, de 16 de julio, FJ 7; 227/1988, de 29 de noviembre, FJ 10; 65/1990, de 5 de abril, FJ 6; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; y 225/1998, de 25 de noviembre, FJ 2). Es decir, la seguridad jurídica entendida como la certeza sobre la normativa jurídica aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (STC 15/1986, de 31 de enero, FJ 1), como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5), como la claridad del legislador y no la confusión normativa (STC 46/1990, de 15 de marzo, FJ 4). En suma, sólo si, en el Ordenamiento jurídico en el que se insertan y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma contenida en dicho texto infringiría el principio de seguridad jurídica (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 4; y 212/1996, de 19 de diciembre, FJ 15). Y resulta evidente que la norma cuestionada no genera confusión o duda alguna acerca de la conducta exigible para su cumplimiento (o se opta por rescatar en el plazo de un año los derechos económicos consolidados o se dejan para cubrir la contingencia del fallecimiento), ni tampoco genera incertidumbre alguna sobre sus efectos (pues si no se opta por el rescate los derechos consolidados quedan para la cobertura de la contingencia del fallecimiento del partícipe, y si se opta por rescatar las aportaciones están regulados detalladamente los efectos fiscales que el ejercicio de dicha opción genera).

217 STS de 2 de diciembre de 1974.

218 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; et al.: “Lecciones de Derecho Financiero y Tributario”, pág. 107 y 108.

A lo anterior debe añadirse también que es doctrina reiterada de este Tribunal la de que el principio de irretroactividad de las leyes consagrado en el art. 9.3 de la Constitución concierne sólo a las sancionadoras no favorables y a las restrictivas de derechos individuales, en el sentido que hemos dado a esta expresión (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10; 6/1983, de 4 de febrero, FJ 2; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3), a saber, que la “restricción de derechos individuales” ha de equipararse a la idea de sanción, por lo cual el límite de dicho artículo hay que considerarlo referido a las limitaciones introducidas en el ámbito de los derechos fundamentales y de las libertades públicas (del título I de la Constitución) o en la esfera general de protección de la persona (STC 42/1986, de 10 de abril, FJ 3). Y es también doctrina consolidada de este Tribunal la de que el principio de seguridad jurídica no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen (STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11), aun cuando, eso sí, protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; y 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11)>>.

- Sentencia de 4 de octubre de 1990, nº 150/90 (FDº 8):

<<La seguridad jurídica es, según reiterada doctrina de este Tribunal (SSTC 27/1981, 99/1987 y 227/1988), «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio». En el presente caso son los aspectos relativos a la certeza de la norma, entendida como previsibilidad sobre los efectos de su aplicación y a su retroactividad los que se hallan en cuestión.

Por lo que atañe al primero de ellos, hay que comenzar por recordar que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. En este orden de exigencias no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos. Resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia. Sin embargo, lo anterior no conduce a considerar que las omisiones o las deficiencias técnicas de una norma constituyan, en sí mismas, tachas de inconstitucionalidad: siendo, por otra parte, inherente al valor superior del pluralismo (art. 1.1 de la Constitución) que las leyes puedan resultar acertadas y oportunas a unos como desafortunadas e inoportunas a otros (STC 76/1990, fundamento jurídico 8º). (...)

En cuanto a la supuesta inconstitucionalidad del efecto retroactivo del recargo en relación con la renta obtenida durante el período impositivo de 1984, hay que advertir

antes de nada que, como ya declaramos en la STC 126/1987, fundamento jurídico 9.º, no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva; de manera que, fuera de las materias respecto de las que el art. 9.3 de la Constitución veta totalmente la retroactividad, es posible que se dote a la ley del ámbito de retroactividad que el legislador considere oportuno (STC 27/1981, fundamento jurídico 10; y 6/1983, fundamento jurídico 3.º), disponiendo éste, por consiguiente, de un amplio margen de discrecionalidad política respecto de la que nada le cumple decir a este Tribunal. Ahora bien, afirmar la retroactividad de las normas fiscales no supone mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede, en efecto, ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva contraríe otros principios consagrados en la Constitución, entre ellos el principio de seguridad jurídica. A este respecto, cabe observar que el principio de seguridad jurídica, aun cuando no pueda erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente (STC 126/1987, fundamento jurídico 11), ni deba entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 27/1981 y 6/1983), sí protege, en cambio, como antes se dijo, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad. Serán, en definitiva, las circunstancias específicas que concurran en cada caso y el grado de retroactividad de la norma cuestionada los elementos determinantes que permitan enjuiciar su pretendida inconstitucionalidad (STC 126/1987, fundamento jurídico 11)>>.

- Sentencia de 22 de abril de 1993, nº 142/93 (FDº 4):

<<Las insuficiencias u omisiones de la Ley, sus "muchas y sustanciales interrogantes" en la que los recurrentes basan este motivo de impugnación, no afectan al principio de seguridad jurídica en la interpretación que del mismo viene haciendo la jurisprudencia constitucional, según la cual "sólo si, en el contexto ordinamental en que se insertan y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica" (STC 150/1990, fundamento jurídico 8º). Es claro que las cuestiones y dudas que plantean los recurrentes sobre la interpretación de la norma son susceptibles de obtener cumplida respuesta atendiendo a la finalidad de la Ley y a las reglas generalmente aplicables en el ordenamiento jurídico laboral por los Jueces y Tribunales. El empresario, sujeto afectado por las obligaciones que se establecen en la Ley, puede reconocer fácilmente la existencia de aquéllas, su alcance y el procedimiento para cumplirlas así como las consecuencias que pueden seguirse de su incumplimiento. De este modo, la norma impugnada no crea una "incertidumbre razonablemente insuperable", contraria al art. 9.3 C.E>>.

Teniendo en cuenta estos antecedentes jurisprudenciales y desde otro punto de vista, resulta claro que la prescripción y la caducidad son, como bien señala FALCÓN Y TELLA, consecuencias necesarias de aquélla, de la seguridad jurídica, y "este principio (el de prescripción) solo quiebra, a partir de los juicios de Núremberg, en el caso de los crímenes contra la humanidad, lo que no parece que sea el caso que nos ocupa. El legislador puede alargar los plazos de prescripción en los supuestos de infracciones graves, o de ocultación, y de ello existen ejemplos en muchos

*ordenamientos. Pero no resulta posible, en cambio, establecer una regulación que en la práctica conduce a la imprescriptibilidad de la obligación tributaria*²¹⁹.

En efecto, en un terreno más doméstico, la comparación resulta casi ociosa: si cualquiera de los delitos tipificados en nuestro código penal, tiene unos plazos de prescripción más o menos dilatados ineludibles para obtener el reproche penal, no es de recibo que una conducta de pura defraudación tributaria –incumplimiento meramente administrativo, no penal- se vea abocada a la imposibilidad de la prescripción, sin limitación alguna.

Y es que, como señala LÓPEZ LÓPEZ, *“la imprescriptibilidad penal solo está prevista para los delitos de lesa humanidad y de genocidio, los delitos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, así como los de terrorismo”*, de lo que se deriva que las consecuencias de la nueva normativa antifraude *“resultan absolutamente desproporcionadas para la consecución del control efectivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias y la prevención y lucha contra el fraude fiscal”*²²⁰.

Siendo, pues, la prescripción uno de los fundamentos de la seguridad jurídica y, siendo a su vez ésta, parte inquebrantable de la tutela judicial efectiva, es evidente que la ausencia o imposibilidad de acreditar la prescripción hace decaer uno de los principios básicos de nuestro texto constitucional.

Se ha llegado a alegar, por sectores cercanos a la Administración, que no nos encontramos ante una novedad tan absoluta, pues figuras similares ya existían en otros ámbitos tributarios, como en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP, en adelante) y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD, en adelante).

Ello nos obliga a analizar los casos concretos en que se funda tal argumentación, para confirmar o desmentir esa pretendida similitud con la nueva presunción de rentas no justificadas de continua referencia.

219 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La obligación de informar...*, pág.14.

220 LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *op.cit.*, pag.25.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el apartado 2 del artículo 50 del Texto Refundido regulador del tributo –RD Legislativo 1/1993-, indica que:

<<A los efectos de prescripción, en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concorra cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código civil, en cuyo caso, se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente (...)>>.

Con tal presunción, el legislador intenta salir al paso de la práctica –habitual en otra época- de antedatar documentos privados para ganar la prescripción, mediante la sencilla técnica de trasladar el inicio del plazo de prescripción a la fecha en que ese documento ha ganado fehicencia, ya sea porque se ha incorporado a un registro público, ya sea porque alguno de los otorgantes ha fallecido, ya sea porque el mismo ha sido entregado a un funcionario por razón de su oficio.

Desde una óptica conceptual, efectivamente, la nueva presunción de rentas surgida al amparo de la ley antifraude tiene cierta semejanza ontológica con esta otra técnica antielusión: ambas son presunciones, *iuris tantum* si se quiere, pero con una prueba limitada a unos hechos concretos o, en palabras de SANZ GADEA, ambas refieren “*la imputación de la renta no declarada derivada de dicha presunción a una obligación tributaria no prescrita*”²²¹.

Sin embargo, la interpretación jurisprudencial existente en la praxis ha impuesto otra forma de ver –y de aplicar- el artículo 50.2 LITP, lo que demuestra que su aplicación literal hubiera generado unos efectos jurídicos indeseables, por inadmisibles, desde un punto de vista de una mínima seguridad jurídica.

En efecto, si bien el artículo 1.227 del Código civil establece literalmente que “*la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio*”²²², con una redacción claramente en términos imperativos, la jurisprudencia civil –y, con ella, también la contenciosa- ha limado sus

221 SANZ GADEA, Eduardo: *op.cit.*, pág.178.

222 El subrayado es nuestro.

términos hasta el punto de ser, a día de hoy, lugar común el considerar que el citado precepto admite cualquier otro tipo de material probatorio respecto de la antigüedad del documento, diferente del previsto expresamente en la norma.

Se ha pasado, por consiguiente, de una norma que literalmente prevé una lista cerrada de causas de exoneración, a una interpretación judicial consolidada que permite la aportación de pruebas distintas de las señaladas taxativamente en la ley.

Sería inabarcable el listado de sentencias –también en el ámbito fiscal- que han llegado a semejante conclusión, convirtiendo lo que había nacido como una presunción con prueba limitada –*numerus clausus*- en una presunción *iuris tantum*, cuya acreditación contraria es posible mediante cualquier medio de prueba admisible en Derecho, admitiéndose a tales efectos y solo a título de ejemplos recientes, como documentos privados válidos un acta de junta de socios protocolizada en el correspondiente libro mercantil –STS de 6 de octubre de 2011, derivada de recurso nº 2068/2009-, los recibos de consumos energéticos –STS de 3 de noviembre de 2010 , en el recurso nº 234/06- o similares –STS de 20 de marzo de 1997, recurso nº 6483/92-.

LÓPEZ LÓPEZ considera que lo previsto en el 1.127 del código civil ha devenido en *“una regla presuntiva, por ese motivo, la jurisprudencia civil entiende que el precepto citado contiene una enumeración meramente ejemplificativa; pudiendo demostrarse la fecha del acto o contrato por otros medios, como actas de comunidad de propietarios, registros de las compañías suministradoras de agua y electricidad, asientos contables, descuentos de las letras o pagarés que instrumentan el pago del precio, etc. Igualmente a efectos tributarios ha de admitirse, en los supuestos de documento privado o contrato verbal, la posibilidad de prueba de la fecha del devengo por cualquier medio admitido en Derecho, como afirmara la STS de 5 de diciembre de 1998 que declaró la nulidad del artículo 94.3 del Reglamento de ITPyAJD en este punto”*²²³.

Además y esto es de basilar importancia, no debe obviarse el hecho de que la prueba tasada de la nueva presunción de rentas, excluye precisamente lo que admite expresamente el Código civil o, lo que es lo mismo, se anula “en todo caso” la posibilidad de que acreditando la antigüedad de una renta aunque los bienes resultantes de la misma hubieran tenido acceso a un registro público o aquella hubiera

sido averada por un funcionario público o se hubiera incluido en otro tipo de declaración informativa pública, pueda dejar de aplicarse la norma presuntiva.

De este modo, si bien pudiera existir cierta semejanza de origen entre ambas regulaciones, lo bien cierto es que la norma de ITP permite unas posibilidades de prueba en contrario menos encorsetadas que las de los artículos 39.2 LIRPF y 134.6 de la LIS.

Por demás, la deriva jurisprudencial que ha sufrido la exégesis del artículo 1.227 del código civil, que ha acabado atemperando a su vez la aplicación de la presunción prevista en la normativa del ITP, podría ser un indicio de lo que podría llegar a suceder con la recién nacida presunción por la tenencia de bienes en el extranjero: que la práctica judicial la convierta en una presunción que admita una prueba, concluyente, en contrario.

Está técnica jurisprudencial, consistente en convertir mandatos imperativos fijados en determinadas normas en presunciones iuris tantum, en aras de conseguir la justicia material, es un recurso habitual de los jueces y tribunales. Sin ir más lejos, también el Tribunal Supremo la utilizó en una relevante sentencia que evaluaba la conformidad con el ordenamiento de una disposición reglamentaria –el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, nacida con el objeto de desarrollar el régimen legal previsto para operaciones entre partes vinculadas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

La sentencia, de 27 de mayo de 2014 –recurso ordinario nº 8/2009–, realiza una relectura del apartado primero del artículo 16.8 del citado reglamento, que señalaba textualmente lo que sigue: *“En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad”*. El subrayado es nuestro.

Y así, el Tribunal considera que cuando tengan lugar las presunciones de dicho precepto, “*presunciones que por la naturaleza de las cosas (...) tendrán naturaleza de una presunción ‘iuris tantum’, pues el principio general que rige todo el texto legal es el de gravar las rentas derivadas de la operación para las personas que las realizaron*”.

Los ejemplos de exégesis judiciales que sirven para reconducir los estrictos términos de las leyes son múltiples, por consiguiente, no cabe descartar que esta posibilidad sea utilizada en el futuro para reconvertir la taxativa presunción absoluta de los artículos 39.2 LIRPF y 134.6 LIS, que impediría “en todo caso” que operaran las reglas de prescripción de los tributos, en una presunción relativa, como se ha dicho.

Por lo que se refiere al ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –ISD, en lo sucesivo-, es el artículo 25.2 de su ley reguladora –Ley 29/1987, de 18 de diciembre- el que establece que:

<<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>>.

Nos encontramos, nuevamente, con una técnica que procede a diferir el efecto tributario de un acto hasta un momento posterior, en el que su contenido ha sido puesto en conocimiento de la Administración.

En este caso, la posibilidad de prueba para evitar la presunción es más cerrada que la prevista en el ámbito de la norma de ITP antes tratada, pues únicamente admite como tal el conocimiento por un ente público español. Ahora bien, a pesar de ello, sigue tratándose de una prueba en contrario más fácil –más abierta, siguiendo con la comparativa anterior- de conseguir que la regulada en la nueva normativa antifraude pues, en ésta, no se excluiría la imprescriptibilidad ni siquiera acreditando el previo conocimiento de la deuda tributaria, de la renta generada o de los bienes o derechos no declarados por parte de la Administración tributaria española.

En otras palabras, la aplicación de las reglas presuntivas de los artículos 39.2 LIRPF y 134.6 LIS no se excluye, siquiera, por el hecho de que la Administración tributaria hubiera tenido conocimiento o indicios de la existencia de los bienes, que es precisamente lo que reclama la jurisprudencia comunitaria, como se verá, para admitir

la proporcionalidad de una medida limitativa de la libertad de circulación de capitales adoptada por algún Estado miembro.

Por tal motivo, para SIMÓN ACOSTA la norma relativa al ITP que se acaba de transcribir *“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.1227 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”*²²⁴.

Tal como muestran las palabras de este autor, por vía jurisprudencial se ha ido acotando el ámbito objetivo del precepto transcrito únicamente a las transmisiones inter vivos, no resultando posible esperar a esa fecha para comenzar el cómputo de la prescripción en caso de transmisiones gratuitas por causa de muerte, pues el fallecimiento es ontológicamente una fecha cierta.

Sin grandes alharacas interpretativas es lo que vino a establecer el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en una de sus resoluciones, de 5 de mayo de 2011 –recurso nº 121/08-, con remisión a otras, cuyo razonamiento se concreta en los siguientes extremos:

“Esta Sala ya se pronunciado acerca de la aplicación de dicho precepto a casos de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros con anterioridad a su plasmación legislativa. En nuestras sentencias 1084/2009, de 4 de noviembre de 2009, y 1137/2009, de 16 de noviembre de 2009, hemos dicho lo siguiente:

« Cierta es que en el momento de dictarse las liquidaciones no estaba en vigor el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 29/87, introducido por el artículo 3 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que dispone que [...]. Sin embargo, entendemos que tal precepto no es innovativo, sino aclaratorio, viniendo a recoger lo que ya regía con la anterior redacción del precepto que remitía a los arts. 64 y siguientes de la Ley General Tributaria, interpretado conforme al principio de la " actio nata". Nuestro criterio concuerda con el expuesto por la Dirección General de Tributos, aunque relativo al ITP y AJD, en la consulta 2055/1999. en el sentido que, sin perjuicio de los efectos jurídicos generales que implique la «apostilla» a que alude el artículo 4.º del Convenio de la Haya, ha de considerarse en lo que afecta a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al ITP y AJD, lo mismo para el Impuesto sobre Donaciones, ha de

224 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos...*, pág.72.

atenderse, como fecha inicial del cómputo, al momento en que los documentos notariales formalizados en el extranjero y «que deban ser presentados» en el España, son efectivamente objeto de presentación en territorio español, porque además es la única circunstancia que permite a la Administración española tener conocimiento fehaciente del hecho imponible, lo que en el presente caso nos lleva a no apreciar la prescripción, por cuanto el sujeto pasivo no ha acreditado que tal presentación mediara con anterioridad a la fecha de 27 de agosto de 2001 en que se presentó ante el Registro de la Propiedad ».”

La exclusión del Impuesto sobre Sucesiones del ámbito de aplicación del artículo 25.2 surge de forma explícita de la propia Ley reguladora del tributo, que remite sin paliativos a la fecha del óbito como momento de devengo del tributo, en el primer apartado de su artículo 24. Pero también se puede llegar a idéntica interpretación si tenemos en cuenta el ya citado artículo 1227 del código civil, que configura a tal fecha como uno de los momentos que, *iuris et de iure*, prueba la validez de un documento privado.

Por todo ello, puede concluirse que al no existir en ésta ninguna salvedad que enerve su aplicación cuando la Administración tuviera algún tipo de información o conocimiento de los bienes o derechos que han dado lugar al incumplimiento, continúa siendo de peor condición la nueva normativa desde la perspectiva de la seguridad jurídica que las otras dos reglas presuntivas con las que se ha comparado, interesadamente, por algún sector de la Hacienda Pública.

En efecto, LÓPEZ LÓPEZ recuerda varias sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña –una de 4 de noviembre, nº 1084/09 y otra de 16 de noviembre de 2009, nº 1.137/09- que, resolviendo acerca de la aplicación del precepto de la LISD que nos con el que venimos comparando el relativo al de las ganancias no justificadas para activos en el extranjero, lo ponen en relación con la teoría de la *actio nata*, llegando así a la conclusión de que, tanto la normativa de ITP como la de ISD son “*reglas de naturaleza <<presuntiva>> orientadas a facilitar las tareas de comprobación administrativa, cuando esta se ve impedida para conocer la realización del hecho imponible*” de forma que “*el cómputo <<general>> del periodo de prescripción comenzará a partir del momento en que la Administración conoce la existencia de las escrituras autorizadas en el extranjero (...). De esta manera, la diferencia es clara, en el ISyD el obligado puede (y debe) demostrar fehacientemente la fecha a partir de la cual la Administración tenía conocimiento de las escrituras autorizadas en el extranjero. Sin embargo, en la normativa que aquí ocupa no se admite prueba de que las rentas con que fueron adquiridos los bienes situados en el extranjero proceden de ejercicios distintos del último periodo no prescrito, se finge que ello ha sido así, con*

*independencia incluso de que la Administración tributaria tuviera indicios de la existencia de los bienes*²²⁵.

Según GANDARIAS CEBRIÁN, “*la alusión que se hace desde la DGT a este precepto –a los comentados de las leyes del ITP y del ISD, respectivamente- no es admisible porque no despeja las dudas que suscita esta regulación tan desmedida. En efecto, si la prescripción no empieza a computarse hasta que se produzca la aludida declaración, ¿qué ocurre si esta nunca se presenta?, ¿que la prescripción no se consuma nunca? Esta solución, como ha quedado dicho, plantearía serias dudas de constitucionalidad por su radical contradicción con el principio de seguridad jurídica (art.9.3 CE), cuyo fundamento, como se sabe, radica en la necesidad de certeza que caracteriza las relaciones jurídica, incluso por encima de los postulados de la justicia*”²²⁶.

Con ALONSO GONZÁLEZ, “*no dejamos de preguntarnos cómo es posible que se ignore la prescripción cuando este es un principio jurídico fundamental y se encuentra indisolublemente ligado al derecho a la seguridad jurídica de los ciudadanos, reconocido en la Constitución*”²²⁷.

La propia Comisión Europea, en las primeras comunicaciones enviadas a los denunciantes del modelo informativo de bienes y derechos en el extranjero, contestando sobre sus inquietudes e informando de sus conclusiones, señala claramente que “*la normativa española carece de plazos de prescripción (...), independientemente de si las autoridades españolas tienen pruebas de la existencia de activos situados en el extranjero, privando así al sujeto pasivo de toda seguridad jurídica*” –apartado I.3.2.b)-. De este aspecto concreto se hablará en un epígrafe posterior²²⁸.

225 LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *op.cit.*, págs.37 y 38.

226 GANDARIAS CEBRIÁN, Leopoldo: *op.cit.*, pág. 16.

227 ALONSO GONZÁLEZ: *La reacción de Hacienda...* Hugo LÓPEZ, en sentido similar, concluye que “*la actual regulación supone un evidente exceso del legislador al ir más allá de los límites constitucionalmente establecidos, tanto desde la perspectiva del principio de capacidad económica, al extender la aplicación potencial del precepto a situaciones que no manifiestan riqueza, como del derecho de defensa, al limitar extraordinariamente las posibilidades de prueba en contrario.*” LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *op.cit.*, pág.228.

228 También para SEOANE LÓPEZ, en su condición de Vicepresidente de la Asociación de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE), la imprescriptibilidad es clara: “*una de las normas antifraude más duras fue acabar con la prescripción de las deudas tributarias por la vía de considerar que los activos no declarados en el modelo 720 tendrían la consideración de incremento de patrimonio no justificados. La declaración del modelo 750 (amnistía) y el primer modelo 720 fueron la última oportunidad de aflorar bienes generados en períodos prescritos sin más coste que la declaración de los rendimientos y el reconocimiento de la existencia de los activos.*” SEOANE LÓPEZ, Jesús: *Modelo 720...*

SANZ GADEA apunta, como argumento de defensa de la nueva norma, en primer lugar, que *“no es, ciertamente, que la obligación tributaria a la que realmente corresponde la renta no declarada no prescriba, sino que la renta no declarada se imputa a una obligación tributaria no prescrita, aun cuando todos los hechos en presencia indiquen que dicha renta no declarada se corresponde con una obligación tributaria prescrita”*²²⁹.

Es decir, según esta opinión, sencillamente se considera que no hay prescripción porque la imputación de la renta, que sí deriva de una obligación tributaria prescrita, se realiza en un periodo abierto a inspección. Yo aún no sé ver dónde está la bolita, pero el propio autor también atisba nubarrones negros en un futuro análisis de la norma, pues pronostica que *“es seguro que esta medida ha de abrir un debate doctrinal de largo alcance, ya que el instituto de la prescripción está asociado a la seguridad jurídica”*, para añadir luego algo que muestra a las claras la poca creencia en el producto de su pluma: *“si se compara la prescripción en el ámbito penal con la negación, para el supuesto descrito, de la prescripción en el ámbito tributario es fácil advertir un cierto desequilibrio, pero también es cierto que la facilidad de ocultación de bienes y derechos adquiridos con cargo a rentas no declaradas es mucho mayor cuando dichos bienes y derechos están situados en el extranjero”*²³⁰. Siempre puede quedar algún consuelo a la honestidad intelectual.

En segundo lugar, se argumenta por su parte que *“si la cuestión se enfoca desde la perspectiva del nacimiento y extinción de la obligación tributaria, la retroactividad parece existir por cuanto quedan afectadas rentas no declaradas correspondientes a periodos impositivos ya prescritos en el momento de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, pero si se enfoca desde la perspectiva de la aplicación de la presunción en el seno de un procedimiento de inspección tributaria, no hay retroactividad, o a lo sumo la hay en grado mínimo, por cuanto la renta derivada del ejercicio de la presunción se imputará a una obligación devengada después de la entrada en vigor de la Ley 7/2012. El razonamiento dual precedente deriva de la propia estructura de la nueva presunción, refractaria a toda consideración basada en la prueba del tiempo en el que se produjeron los hechos imposables”*²³¹.

229 SANZ GADEA, Eduardo: *El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (I)*..., pág.178.

230 *Ibidem*, pág.180.

231 *Ibidem*, pág.181.

No deja de ser propio de cierto malabarismo interpretativo fundamentar la hermenéutica de una norma desde una perspectiva, como es la aplicativa, que nada tiene que ver con el momento temporal de producción de la renta que es, sin lugar a dudas, aquél en el que nace la relación tributaria y sobre el que se construye la dogmática jurídica-tributaria ex artículo 10.2 LGT, como se verá. Además, si se trataba de cambiar una regla de imputación, ¿por qué no se modificó el artículo 14 de la LIRPF? Quizás para no trastocar –o para que no se notara tan claramente, a ojos del intérprete, tal manipulación- un basamento fundamental del principio de seguridad jurídica.

No estamos de acuerdo con esta postura tan buenista –sobre todo para el interés recaudatorio- sobre el precepto, pues lo bien cierto es que, si “*en todo caso*” deben imputarse las rentas por las ganancias patrimoniales no justificadas aparecidas a partir de la entrada en vigor de la nueva norma, con independencia de si las mismas se hubieran generado en un ejercicio prescrito, nos podemos encontrar con que –como expone LÓPEZ LÓPEZ- *“una obligación tributaria ya extinguida (por haber prescrito a la entrada en vigor de la norma) <<resucita>> -si se nos permite la expresión- para desplegar plenos efectos sobre situaciones pasadas, tanto tributarios –ganancias patrimoniales no justificadas o presunción de obtención de rentas –como sancionadores –sanción del 150% del importe de la base de la sanción*²³²”.

Es más, el propio SANZ GADEA unos párrafos antes reconoce que sí que existe una retroactividad desde el punto de vista material, para negarla desde la perspectiva formal seguidamente: *“¿Es retroactiva la norma relativa a la nueva presunción? Desde un punto de vista material así lo parece, por cuanto puede tener por efecto gravar rentas que, a su entrada en vigor, ya habían ganado la prescripción, de manera tal que, por decirlo gráficamente, una obligación tributaria ya extinguida resucita. Sin embargo, desde un punto de vista formal no parece que haya retroactividad, porque la aplicación de la nueva presunción solo produce imputación de renta en 2012 y siguientes, esto es, en períodos impositivos concluidos con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 7/2012. La interpretación precedente se deriva del párrafo introductorio del artículo 4 de la Ley 7/2012, relativo a la aplicación temporal de la nueva presunción del artículo 134.6 LIS, pero el legislador ha deseado explicitarla. Esta es la función de la disposición adicional segunda (...)*²³³”.

232 LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *op.cit.*, pag.30.

233 SANZ GADEA, Eduardo: *El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (I)*..., pág.180 y 181.

Este razonamiento es puro circunloquio. Si, en el orden sustantivo, esto es, aprehensible, una deuda tributaria se encontraba prescrita, esto es, era irreclamable y, con posterioridad, se puede proceder a su recaudación por el incumplimiento de una formalidad como es no presentar una declaración informativa, lo que está ocurriendo es que se está procediendo a hacer resucitar la deuda tributaria, por causa de un puro formalismo.

Tomando de nuevo las palabras de ROZAS VALDÉS, *“Se quiera, o no, los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 LIS están encaminados a producir efectos respecto de bienes y derechos adquiridos por el contribuyente con anterioridad –en algunos casos en ejercicios más que pretéritos- al 2012. Seguramente se querrá afirmar que no es así porque, para la ley tributaria, esos bienes y derechos serán renta de ejercicios posteriores a dicha fecha. Bien, pero la calificación tributaria que conforme a los meritados preceptos proceda no podrá tener nunca la virtualidad de alterar los hechos sobre los que se proyecta, que son tozudos: Las presuntas o ficticias ganancias no justificadas estarán construidas sobre realidades jurídicas incontestables y de realidad fehaciente previas a los ejercicios respecto de los que son objeto de imputación. Le guste o no a la Administración, hay vida jurídica más allá del Derecho tributario español, y mucha”*²³⁴.

Pongamos un ejemplo hipotético que nos servirá para reconducir la norma al absurdo en un caso asimilable. Imaginemos que una norma tributaria declaró la exención de determinadas rentas, verbigracia, las indemnizaciones por despido satisfechas a los trabajadores por cuenta ajena, hasta ciertos límites. Si, a posteriori, se cambiara la norma fiscal y se indicara que a partir de ese momento esas rentas van a estar plenamente sujetas y que, las que hubieran prescrito, se imputarán al primer ejercicio en que la nueva norma se encontrara en vigor, nos encontraríamos con que una ventaja fiscal pasada, que había dado lugar a una exoneración de gravamen por los motivos de política tributaria que fuese, ahora resucitará en forma de rendimiento tributable.

234 ROZAS VALDÉS, José Andrés: *El régimen tributario...*, pág. 84. Podría darse el caso, como ya planteé en una tribuna publicada al socaire de la primera aplicación de esta norma, de un contribuyente que obtuvo un dinero en el año 1992 y que, por el motivo que fuera, no se decidió o desconocía la nueva normativa y la posibilidad de regularizar su situación fiscal mediante la declaración tributaria especial del año 2012 o que simplemente no se fío de los instrumentos normativos creados por el Gobierno para aplicar la amnistía fiscal. ¿Resultaría plausible que, en una comprobación efectuada, v.g., en el año 2032 un actuario del Fisco procediera a aplicar el artículo 39.2 LIRPF, imputándole la ganancia al último período no prescrito, a pesar de poder acreditar la procedencia en un período, no solo lejano, sino incluso anterior a la entrada en vigor de la norma?

Siguiendo este mismo ejercicio, podríamos lograr que todo aquello que no se gravó, sea por motivos de seguridad jurídica –prescripción, caducidad-, sea por decisiones políticas del Parlamento –exenciones, no sujeciones, bonificaciones, etc.- pudiera quedar en agua de borrajas por una ley nacida con posterioridad, con el pretexto de que, al imputar las rentas “renacidas” al primer ejercicio de aplicación de la nueva norma que las anula, no existiría “formalmente” prescripción.

De ahí se derivaría una perentoriedad intrínseca en las consecuencias jurídicas de la norma tributaria que se arrastraría durante toda la vida, en espera de que la legislación posterior no arrumbara su aplicación mediante la sencilla técnica de “recolocar” su imputación temporal dentro de los plazos de prescripción, algo que repugna a la propia concepción de una organización territorial que pretenda autodenominarse como Estado de Derecho.

Y es que, a la mona se la puede vestir de seda, pero no dejará de pertenecer al género homínido y, lo que se da en este caso es la resurrección de una deuda tributaria finida o, como el que esto escribe ya anticipó, *“podríamos llamarlo, siendo trágicamente poéticos, un dejà vú tributario expectante e ilimitado en el tiempo. De darse, resultaría casi tan insoportable como los anacolutos del legislador”*²³⁵.

GÓMEZ TABOADA habla, también en estos términos, de que a los titulares del patrimonio oculto les persigue una sombra indefinidamente y, además, se les impide regularizar, convirtiéndolos *“en unos ‘proscritos’ pues no se les da posibilidad alguna de redimirse”*²³⁶.

Podrían extraerse lecciones en torno a la retroactividad, para el caso que venimos tratando, de una resolución del Tribunal Europeo de Derechos Humanos –también conocido vulgarmente como Tribunal de Estrasburgo o por su acrónimo, TEDH- que se comentará pormenorizadamente más adelante, que resuelve un curioso caso en el que una ciudadana húngara se vio obligada a satisfacer una alícuota del 98 por ciento sobre una concreta renta en su imposición personal por aplicación de una norma que, como paradigma de agresividad, se configuró además con alcance retroactivo por dos

235 ALARCÓN GARCÍA, Esaú: *Imprescriptibilidad de deudas...*, artículo en el que también señalé que “a mi humilde entender, de confirmarse este extremo –limitándolo a imputar las rentas a 2012, eso sí- se situaría a los ciudadanos en un estado de latencia tributaria eterna, que arrostraríamos toda nuestra existencia, al albur de que surja una nueva normativa que modificara de golpe nuestro statu quo, con efectos ex ante”.

236 GÓMEZ TABOADA, Javier: *¿Bye, 720, bye?...*

ocasiones: la segunda, tras ser anulada una primera vez por el Tribunal Constitucional magiar, para más inri²³⁷.

En el concreto aspecto de la retroactividad de las normas tributarias, el TEDH se limita a confirmar lo que ya señaló –en dos ocasiones sobre los mismos hechos- el órgano de control judicial constitucional húngaro, en el sentido de que la retroactividad no está proscrita en el ámbito tributario con carácter automático, pero su alcance deberá ser proporcionado.

De esta manera, como bien resume ROZAS VALDÉS, para el Tribunal resulta *“contrario a la dignidad de la persona llamarle a contribuir con un 52% de lo obtenido por aquello que ingresó en períodos pretéritos. Razonamiento éste bien conocido por nuestro Tribunal Constitucional que sitúa los límites a la retroactividad en los principios de capacidad económica y seguridad jurídica”*²³⁸.

Con relación al deber informativo de bienes y derechos en el extranjero, el criterio que parece seguir la Administración tributaria española en la praxis diaria es, precisamente, dar por hecho la inexistencia de prescripción pues, en las propias comunicaciones que dan inicio a actuaciones inspectoras relativas a esta obligación de información y, a otros conceptos como IRPF o IS en conexión con ella por la posible existencia de ganancias no justificadas de patrimonio, los documentos normalizados de Hacienda suelen utilizar la siguiente coletilla final, que sigue a la habitual solicitud de documentación que se realiza al contribuyente (el subrayado es nuestro) para la primera comparecencia:

*<<Para todos los supuestos anteriores –esto es, para los documentos que se han solicitado al contribuyente- se solicita la documentación aclaratoria suficiente de vínculos, fechas, importes, orígenes y declaraciones, sin limitación de prescripción>>*²³⁹.

GANDARIAS CEBRIÁN opta por considerar que, a pesar de la literalidad de la norma estudiada, deberá admitirse la prueba en contrario *“porque de otro modo, como quiera que se vista la mona, se aceptaría la imprescriptibilidad del derecho de la*

237 Sobre este asunto, resulta imprescindible el artículo de José Andrés ROZAS VALDÉS, “De la confiscación”, *passim*.

238 ROZAS VALDÉS, José Andrés: *De la confiscación...*, pág.15.

239 Cuando esa súplica se refiere a documentos bancarios de bancos extranjeros, relativos a cuentas financieras abiertas hace 20, 30 o 40 años, el síncope que se recibe por su lectura es mayúsculo. Más complicado es hacerle entender a esa misma entidad de crédito, días después, que le estamos pidiendo documentación del siglo pasado.

*Administración a determinar la deuda tributaria, lo que se antoja incompatible con la seguridad jurídica que consagra la CE*²⁴⁰.

Esta exégesis posibilista y bienintencionada –como la de ESPEJO POYATO que se expuso *ut supra*- resulta contraria al espíritu de la norma que, no lo perdamos de vista, nace como contrapartida y acicate para que los contribuyentes se acogieran a una regularización voluntaria extraordinaria –la conocida popularmente como “amnistía fiscal”- de sus activos no declarados, provinieran o no de períodos prescritos.

A nuestro modo de ver, es esa una interpretación forzada que tiene la virtud de que, en su aplicación práctica, converge con lo que será la tesis de este trabajo, cual es que las normas estudiadas –señaladamente, los nuevos apartados 2 del art. 39 LIRPF y 6 del 134 LIS- resultan normas inaplicables por contrariar derechos y garantías fundamentales del contribuyente.

A pesar de ello, los inconvenientes son mayores que las virtudes, pues tal exégesis dejaría en manos de la Inspección tributaria la responsabilidad sobre la admisión o no de la prueba practicada por el contribuyente, lo que no deja de ser generador de inseguridad jurídica y posibles desigualdades aplicativas. Además, de ser así, los preceptos mencionados resultarían superfluos, pues a idéntica conclusión se llegaría aplicando la regla tradicional de imputación de ganancias no justificadas. Como bien señala el autor citado previamente, para ese viaje interpretativo no eran precisas tantas alforjas.

De todos modos, como se expuso más arriba en este mismo apartado y teniendo en cuenta otros casos similares como el del 1.227 del código civil, no sería descartable que los Tribunales utilizando argumentos de justicia material acabaran por admitir los efectos de la prescripción, convirtiendo lo que nació como una suerte de presunción *fictio iuris* con prueba tasada en contrario, en una presunción *iuris tantum* abierta a cualquier medio de prueba.

Llegados a este punto del análisis del trascendental aspecto temporal de la nueva obligación, y acreditada la voluntad de la norma de aplicarse de forma retroactiva a ejercicios prescritos, cabe plantearse si ese hecho podría superar un juicio de constitucionalidad.

240 GANDARIAS CEBRIÁN, Leopoldo: *op.cit.*, pág.16.

En este orden de cosas, a modo de principio se recordará que la retroactividad de la ley fiscal está admitida, siempre y cuando no entre en conflicto con los principios básicos de la Constitución y, más en concreto, con el de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad. Concretamente, el apartado 2º del artículo 10 LGT indica lo siguiente (el subrayado es nuestro):

“Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento. No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.”

A primera vista, se observará que el ámbito temporal de aplicación tanto del nuevo artículo 39 LIRPF “desde la entrada en vigor de esta Ley”, como del artículo 134 LIS “para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de esta Ley” incumplen el mandato de que las normas tributarias se aplican a los períodos impositivos que se inicien “desde ese momento”, con lo que cabría plantearse si ese hecho podría suponer un quebranto de la seguridad jurídica insuperable.

Ello no obstante, el precepto transcrito de la LGT establece una importante salvedad – “salvo que se disponga lo contrario”- lo que, a priori, permite la aplicación retroactiva de las normas tributarias. En efecto, tal cláusula ha sido interpretada en el sentido de que “las leyes tributarias retroactivas no son, per se, inconstitucionales. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional tiene establecido que el juicio de constitucionalidad de una ley tributaria retroactiva se desarrollará en atención al posible quebranto de los principios de seguridad jurídica y capacidad económica, principalmente, sin que sea posible anticipar nunca el resultado al que llegue el Tribunal en su tarea enjuiciadora”²⁴¹.

En idéntico sentido, MARTÍN QUERALT señala que “una ley tributaria no será inconstitucional por el mero hecho de serlo (retroactiva), sino cuando dicho carácter sea arbitrario, no razonable. (...) En consecuencia, las leyes tributarias pueden desplegar eficacia retroactiva cuando expresamente lo establezcan y ello será constitucionalmente admisible siempre que la retroactividad –de grado máximo, mínimo o medio- no choque con otros principios que constitucionalmente aparezcan

²⁴¹ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, et alii: op.cit., pág.117.

protegidos, como pueden ser, por ejemplo, los principios de seguridad jurídica o capacidad económica²⁴²”.

SIMÓN ACOSTA extrae una conclusión bastante singular respecto de la imputación de las ganancias no justificadas a la luz de la disposición que venimos comentando. Para este autor, por relación la relación existente entre lo que manda el apartado 2 del artículo 10 de la LGT con el carácter periódico de los tributos a los que se aplicaría la ganancia no justificada –IRPF o IS-, el ámbito temporal de aplicación daría comienzo *“por primera vez al periodo impositivo que se inicie después del 31/10/2012. En otras palabras, las ganancias de patrimonio no justificadas reguladas por el art.39.2 de la Ley del IRPF y las rentas presuntas previstas en el art.134.6 del TR de la Ley del IS se imputan temporalmente a un período impositivo en que todavía no son aplicables las consecuencias jurídicas en ellos previstas²⁴³”.*

Este planteamiento supone un brillante ejercicio hermenéutico, que ha dado lugar a cierta corriente, que plantea la inaplicación de la presunción de ganancias no justificadas si se regulariza la situación del contribuyente antes del 30 de junio de 2016, pero se trata de una interpretación sumamente forzada, basada en un silogismo perfecto que, no obstante, supone un desglose artificioso entre supuesto de hecho y consecuencia jurídica.

Con ciertas peculiaridades, este es el criterio interpretativo de ALONSO GONZÁLEZ y SÁEZ, quienes entienden que *“al menos hasta el 30 de junio de 2016, fecha de inicio de la prescripción del año 2011, es posible presentar declaraciones complementarias de IRPF o Impuesto sobre Sociedades, tributando únicamente por los rendimientos o ganancias de los años no prescritos y no por los fondos que, con justificación suficiente, se pruebe que provienen de años prescritos (...). No es posible aplicar la nueva norma a años anteriores a su publicación y seguramente la pretendida imprescriptibilidad entendida con criterios restrictivos no tenga cabida en nuestro sistema impositivo. La presentación en plazo de un determinado modelo informativo de bienes situados en el extranjero, modelo 720, no puede por sí sólo producir unos efectos de imprescriptibilidad que conlleven unas consecuencias tan gravosas fiscalmente, impidiendo la aportación de todo tipo de pruebas justificativas de años anteriores, en especial cuando sea el contribuyente quien voluntariamente, aún fuera*

242 MARTÍN QUERALT, Juan; *et alii*. *op.cit.*, página 184.

243 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Declaración de bienes...*

*del plazo establecido, regularice su situación tributaria y, en concreto, si regulariza años anteriores a la entrada en vigor de la nueva normativa*²⁴⁴.

Pareciera que, en el razonamiento previo, se mezclan una tacha de retroactividad prohibida por la Constitución con una ausencia de seguridad jurídica por la imposibilidad de prescripción de las deudas no declaradas. A mi modo de ver, ambos defectos de la norma existen, pero deben ser tratados por separado y, de esa manera, el establecimiento de una fecha límite para proceder a la regularización carecería de sentido alguno porque, según nuestra exégesis, también más allá del 30 de junio de 2016 continuará existiendo una ultra retroactividad o, si se quiere, una retroactividad en grado máximo, por la imputación que se hiciera de rentas obtenidas en períodos tributariamente prescritos.

Para encontrar mayor fundamento en la exégesis de estos dos autores, hay que remitirse a un artículo posterior, donde sí que parece desprenderse más a las claras el razonamiento de fondo que se plantea. Para ALONSO GONZÁLEZ, *“sorprende que si la obligación de información se exigió por vez primera en el año 2013, sin embargo, se pueda sancionar su incumplimiento en el ejercicio anterior, en 2012, cuando no estaba en vigor. Se promueve, así, la retroactividad de la ley sancionadora más desfavorable, que está completamente prohibida en nuestro ordenamiento*²⁴⁵.

Acabáramos entonces. Esa interpretación procede de un nuevo dislate del legislador, que resulta de la combinación, letal, de lo establecido en los artículos 39.2 LIRPF y 134.6 LIS puestos en relación con el artículo 10.2 LGT y con la propia norma transitoria genérica de la Ley 7/2012.

En efecto, por un lado, la ley antifraude de 2012 entra en vigor el 31 de octubre de 2012 –un día después de su publicación oficial, según lo preceptuado en el primer párrafo de su disposición adicional quinta²⁴⁶- pero, dentro de ese mismo paquete legislativo, los novedosos artículos 39.2 LIRPF y 134.6 LIS se aplican a los períodos impositivos iniciados a partir de esa fecha, de conformidad con lo prescrito en el artículo 10.2 de la LGT antes transcrito.

244 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; y Ángel SÁEZ: “¿Se puede aún regularizar?”.

245 ALONSO GONZÁLEZ: *La reacción de Hacienda...*

246 Que dice así: “Esta Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».”

De lo anterior se derivaría que las presunciones de ganancias para activos foráneos se aplicarían en el año 2013 en el IRPF y en el primer ejercicio social iniciado después del 31 de octubre de 2012, en el IS.

De concatenar estos mandatos se extraería, como bien indica SIMÓN ACOSTA, “*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 primeros años de vigencia de la DA 18ª de la LGT, se imputan a un período 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 períodos (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*”²⁴⁷.

El dislate procede de la mezcolanza de una DA, que regula una obligación de información que dispone de una norma transitoria propia que determina la imputación de las rentas al año 2012, con las consecuencias que esa ausencia de información produce en unos tributos de carácter periódico, reguladas por la misma norma pero con una entrada en vigor para la que no se previó norma transitoria específica y que, reconducida al precepto ritual genérico que determina la entrada en vigor de las normas tributarias –el citado 10.2 LGT- llevaría a que esas consecuencias se aplicaran en el 2013.

Mediante esa hipótesis, jurídicamente válida pero ciertamente alambicada, se llegaría a la conclusión de que hasta el 30 de junio de 2016 se podrían regularizar de forma extemporánea los activos en el exterior por el método tradicional en nuestro Ordenamiento tributario, esto es, presentando complementarias por los rendimientos no prescritos de esos bienes y derechos ocultos, sin que sobre ellos puedan aplicarse las onerosas consecuencias específicas para los bienes y derechos situados en el extranjero –señaladamente, la imputación del capital foráneo como renta no prescrita y, correlativamente, la sanción específica y agravada-

247 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos...*, págs.64 y 65.

Como continúa señalando SIMÓN ACOSTA, *“estamos ante un arduo dilema: aplicar los arts.39.2 y 134.6 a los períodos 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, hasta que tales ejercicios prescriban”*; dilema éste que resuelve acertadamente, a nuestro juicio, el propio autor, suponiendo que *“donde la ley dice ‘en el que hubiesen estado en vigor’ lo que hay que entender es ‘en el que hubiesen sido aplicables”²⁴⁸*, a pesar de su literalidad.

En efecto, dejando a un lado que la nefasta técnica legislativa pueda hacer buena esa tesis, lo cierto es que la voluntad del legislador –lo que sería una interpretación auténtica- y la concatenación de las normas que regulan la nueva obligación de información para bienes foráneos –lo que sería, por su lado, una interpretación sistemática- coinciden en que la exégesis parta de que, una vez agotado el plazo de presentación de la primera declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero -30 de abril de 2013- se activen en todo caso las indeseables consecuencias que venimos comentando, imputándose los bienes y derechos en el extranjero no declarados como renta no justificada –en su caso- al último ejercicio no prescrito, con la limitación máxima hacia atrás del año 2012 que se ha comentado y con la que, puerilmente, el legislador pretende obviar una tacha de retroactividad contraria a la Constitución del régimen en cuestión.

Centrándonos ahora en el análisis constitucional de esa retroactividad, ROZAS VALDÉS considera que existe en grado máximo, al afectar a situaciones pretéritas consolidadas, de forma que vaticina que *“el Tribunal Constitucional podría considerar – a la novedosa presunción de ganancias no justificadas- contraria a las exigencias propias del principio de seguridad jurídica por cuanto la original creatividad con la que el redactor de la norma ha pretendido que las cosas no son lo que son sino lo que la Administración quiere que sean y que lo que es renta acreditadamente obtenida en ejercicios prescritos no es sino un ‘nuevo’ hecho imponible realizado en ‘el período impositivo más antiguo entre los no prescritos”²⁴⁹*.

Más arriba, ya se ha transcrito el nudo gordiano de varias resoluciones del Tribunal Constitucional que tratan acerca de la retroactividad de las normas. Baste aquí transcribir otra STC, de 15 de noviembre de 2000 –nº 273/00- cuyo Fundamento de Derecho 5º y los siguientes establecen claramente que:

²⁴⁸ *Ibidem*, pág. 65.

²⁴⁹ ROZAS VALDÉS, José Andrés: *El régimen tributario...*, pág.85.

<<las normas que imponen cargas tributarias con base en lo dispuesto en el art. 31.1 del propio Título no son por definición disposiciones "restrictivas de derechos individuales" en el sentido del referido art. 9.3 CE. En efecto, como ya afirmáramos en la STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6, en el mencionado art. 31.1 CE se consagra un auténtico mandato jurídico, del que se deriva un deber constitucional para los ciudadanos de contribuir, a través de los impuestos, al sostenimiento o financiación de los gastos públicos, un deber que, por otro lado, enlaza sin tensión dialéctica alguna con la función social de la propiedad (art. 33.2 CE). Todo ello, como es lógico, dejando de lado el supuesto, aquí no concurrente, de las normas sancionadoras tributarias, que encuentran su propio reflejo en el mismo art. 9.3 CE.

Sin embargo, afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el art. 9.3 CE, y con esto entramos en el segundo de los argumentos, no significa que su legitimidad constitucional no pueda ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios constitucionales [SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 9 b), y 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4], señaladamente, en lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional [SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3, y 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11 b)]. Este principio no puede erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente [por todas, STC 182/1997, FJ 11 b)], ni debe entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen jurídico-tributario (entre otras, SSTC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 2, y 134/1996, de 22 de julio, FJ 3). Por el contrario, dicho principio sí protege la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede afectar a la interdicción de la arbitrariedad (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8). En fin, la tarea de determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera el principio de seguridad jurídica sólo puede realizarse caso por caso, teniendo en cuenta, por una parte, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, por otra, las circunstancias específicas que concurren en el supuesto examinado [SSTC 173/1996, FJ 3, y 182/1997, FJ 11 c)].>>

El examen de todas estas sentencias del TC, pone de relieve que el juicio sobre la corrección constitucional de las normas tributarias retroactivas gravita sobre el grado de retroactividad y las circunstancias específicas del caso concreto; así, serán relevantes la importancia de las modificaciones introducidas, su conocimiento por parte de los interesados o, también, los imperativos que hacen necesario el cambio.

Por ello, es fundamental determinar si nos encontramos con una retroactividad en grado medio, relativa o impropia, esto es, que la norma afecte a situaciones o relaciones jurídicas actuales no consolidadas o, por el contrario, si se trata de una retroactividad absoluta o en grado máximo, afectante a situaciones jurídicas ya concluidas en el momento de su entrada en vigor en cuyo caso sí podría considerarse que se produce una limitación o un ataque directo a la seguridad jurídica.

Por su lado, el Tribunal de Estrasburgo también ha protegido de la aparición de legislación fiscal retroactiva, en algún caso concreto, a las situaciones jurídicas consolidadas.

Así lo expone BAKER: *“It is the practice of certain states in Europe (the United Kingdom, for example) in the rare instances of enacting retroactive tax legislation, to ‘grandfather’ existing and binding, final court decisions by excluding them from the effect of the retroactivity. It is now clear that such grandfathering is required by the Convention (and, it is reasonable to state, the ICCPR)”*²⁵⁰.

En el fondo, según señala este autor, lo que el Tribunal que defiende los derechos del hombre trata es de discriminar negativamente las meras expectativas de Derecho –en este caso, la adecuación de las circunstancias a la norma fiscal en vigor- de los comportamientos que ya son firmes en el momento de producirse un cambio normativo.

En este punto, parafraseando a LÓPEZ LÓPEZ hablando de las nuevas consecuencias previstas en la Ley 7/2012 a los bienes situados en el extranjero no declarados, nos encontraríamos con *“no ya un grado máximo, sino lo que podríamos denominar <<ultra>>. En efecto, la nueva medida 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 de conformidad con lo establecido en el artículo 59 de la LGT. Lo anterior resulta absolutamente inadmisibile desde el punto de vista de las mínimas exigencias derivadas del principio de seguridad jurídica”*²⁵¹, es decir, obligaciones prescritas que vuelven a renacer por mandato legal.

No podemos estar más de acuerdo con este punto de vista e, inclusive, con la terminología empleada por el autor: la nueva normativa, a pesar de cumplir el mandato temporal de modo formal, afecta a situaciones jurídicas no solo concluidas, sino que pueden llegar a estar prescritas en el momento de su entrada en vigor, de modo que se trata de un grado extremo de retroactividad, desconocido hasta ahora por el ordenamiento tributario español.

Mutatis mutandis, a idéntica conclusión se llegará sin tener en cuenta la concreta problemática de derecho transitorio de la ley de la que venimos hablando, en el bien entendido de que un bien o derecho obtenido con rentas procedentes del año 2014,

250 BAKER, Philip: “Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters”, en *European Taxation (IBFD)*, de junio de 2012, pág. 309. ICCPR es la abreviatura de *International Covenant on Civil and Political Rights*.

251 LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *op.cit.*, págs. 31 y 32..

por poner un ejemplo, podría suponer una ganancia no justificada del ejercicio 2.034 si éste fuera el último período no prescrito en el momento de la detección por parte de Hacienda del incumplimiento del deber formal de haberlo declarado.

Partiendo de esa situación de ultra retroactividad, que dejaría al contribuyente que no presentó la declaración informativa en el año 2012 –o en el primer año que tuviera bienes o derechos en el extranjero- y por el motivo que fuera, en tierra de nadie²⁵², la norma que regula la imprescriptibilidad afectaría de lleno al principio de seguridad jurídica protegido por el artículo 9.3 de la Carta Magna, por lo que consideramos que su ámbito de aplicación temporal exacerbado podría verse atemperado por el máximo intérprete de la Carta Magna, el Tribunal Constitucional.

Desde la perspectiva del derecho comunitario también resulta un valor fundamental en el ámbito de la Unión Europea la existencia de seguridad jurídica, por lo que el Tribunal de Luxemburgo ha tenido ocasión de dictaminar acerca de este aspecto. En este sentido, y como se verá en el apartado 5.7, resulta basilar el fallo del caso *Cruz & Companhia Lda* (C-341/13) pues viene a decir, en apartados copiados *ut infra*, que la Administración tiene un deber de diligencia en sus actuaciones, y que establecer plazos de prescripción desorbitados –veinte años, en el caso que se juzga- puede ser contrario a los principios de la Unión Europea.

También merece especial atención la STJUE de 12 de diciembre de 2013, asunto C-362/12, *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, en la que se plantea la conformidad con los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima de una legislación nacional –británica- que reduce los plazos de prescripción de que gozaban los contribuyentes en materia de devolución de impuestos recaudados con infracción del Derecho de la Unión sin previo aviso y con carácter retroactivo.

Esta resolución tiene la virtud de tratar un tema que podríamos considerar el envés de la imprescriptibilidad fijada, con carácter retroactivo, en la norma española y, por ello, su análisis resulta de gran interés ya que podemos aplicar sus conclusiones a *contrario sensu*.

La interpretación parte de que “*el Tribunal de Justicia ha reconocido la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la fijación de plazos razonables de recurso de carácter*

preclusivo, en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración. En efecto, unos plazos de este tipo no son de una naturaleza tal que hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. Sin embargo, para cumplir su función de garantizar la seguridad jurídica, los plazos de prescripción deben fijarse por anticipado (sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartados 35 y 39 y jurisprudencia citada)” –apartado 33-

De ello se deriva, como haz de la espada de Luxemburgo, que la no fijación de plazos preclusivos –como ocurre con las nuevas normas españolas que venimos estudiando-, irá en contra de la seguridad jurídica.

Con relación a la posible aplicación retroactiva de una norma que modifique los plazos de prescripción, se señala que no resulta prohibida per se, de forma automática, sino siempre y cuando comprometa el respeto del principio de efectividad –apartado 36-. Sin embargo, *“como declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 38 de la sentencia Marks & Spencer, antes citada, el principio de efectividad no se opone a que una normativa nacional reduzca el plazo en que puede reclamarse la devolución de las cantidades pagadas cuando se ha infringido el Derecho de la Unión, a condición, no solamente de que el nuevo plazo establecido presente un carácter razonable, sino también de que esa nueva normativa contenga un régimen transitorio que permita a los justiciables disponer de un plazo suficiente, después de la adopción de ésta, para poder presentar las solicitudes de devolución que podían presentar al amparo de la anterior normativa. Un régimen transitorio de esta índole es necesario, puesto que la aplicación inmediata a dichas demandas de un plazo de prescripción más corto que el vigente con anterioridad produciría el efecto de privar retroactivamente a algunos justiciables de su derecho a la devolución o de dejarles únicamente un plazo demasiado corto para ejercitar ese derecho” –apartado 37-*

De ahí extrae el Tribunal una conclusión de axial importancia para nuestro objeto de estudio: *“el principio de efectividad se opone a una normativa nacional que reduce con efecto retroactivo y sin régimen transitorio, el plazo para solicitar la devolución de las cantidades pagadas infringiendo el Derecho de la Unión (véase en este sentido la sentencia Marks & Spencer, apartado 47)” –apartado 38-²⁵³.*

252 Como ya indiqué en “Flecos de la amnistía”.

253 Este hecho lleva al juzgador comunitario a concluir –apartado 43- que *“Una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que reduce el período durante el que pueden interponerse recursos para obtener la devolución de las cantidades pagadas indebidamente, de seis años*

Más adelante continúa la resolución señalando que, *“debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, el principio de seguridad jurídica, que tiene como corolario el principio de protección de la confianza legítima, exige que una normativa que entrañe consecuencias desfavorables para los particulares debe ser clara y precisa y su aplicación previsible para los justiciables (véase, en particular, la sentencia de 7 de junio de 2005, VEMW y otros, C-17/03, Rec. p. I-4983, apartado 80). Como se recordó en el apartado 33 de la presente sentencia, un plazo de prescripción debe fijarse por anticipado para cumplir su función de garantizar la seguridad jurídica”* –apartado 44-.

Por tal motivo, el Tribunal de Justicia tiene declarado que *“el principio de protección de la confianza legítima se opone a que una modificación de la normativa nacional prive al contribuyente, con efecto retroactivo, del derecho que le asistía con anterioridad a dicha modificación a obtener la devolución de los impuestos en cuya recaudación se ha infringido el Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 46)”* –apartado 45-.

De la misma manera, es relativamente sencillo extraer que esa misma confianza legítima impedirá privar al contribuyente de unas reglas de prescripción de deudas, con carácter retroactivo, como hacen los novedosos preceptos de la LIRPF y LIS que venimos estudiando.

Estas dos resoluciones comunitarias nos pueden dar una medida de los plazos de prescripción que, a los ojos del TFUE, pueden resultar razonables y, lógicamente, si un plazo de veinte años resulta contrario a la seguridad jurídica, una imprescriptibilidad planteada a fortiori con efectos retroactivos, con más motivo resultará rechazable²⁵⁴.

Cuando se realiza un planteamiento a los funcionarios encargados de la aplicación de los tributos, sobre la ilógica que afecta intrínsecamente a la imprescriptibilidad fiscal

a partir del descubrimiento del error que provocó el pago del impuesto indebido a seis años a partir del día del pago de éste, estableciendo que el plazo reducido se aplique inmediatamente a todas las demandas presentadas tras la fecha de adopción de esta normativa así como a las demandas presentadas entre esta última fecha y una fecha anterior, correspondiente en el caso de autos a la fecha en que se anunció la propuesta de adopción de esta normativa, que constituye a su vez la fecha de entrada en vigor de la citada normativa, no se ajusta a la exigencia de un régimen transitorio. Una normativa de este tipo hace imposible en la práctica el ejercicio de un derecho a la devolución de los impuestos pagados indebidamente del que disponían los contribuyentes anteriormente. De ello se deduce que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal debe considerarse incompatible con el principio de efectividad.”

254 O, en términos de ROZAS VALDÉS, *“sí, para el Tribunal de Luxemburgo, no tiene sentido lo menos –ampliar los plazos de prescripción– menos razón de ser tendrá lo más: establecer la imprescriptibilidad del crédito tributario, disponiendo la calificación caprichosa del patrimonio declarado como ganancia no justificada del ejercicio más antiguo de entre los no prescritos”*. ROZAS VALDÉS, José Andrés: *El régimen tributario...*, pág.81.

que resulta del incumplimiento del nuevo deber informativo, se suele encontrar una respuesta en forma de pregunta retórica por su parte, basada en la extrañeza que puede causar a priori el hecho de que una persona que mantuviera ocultos bienes o derechos en el extranjero sujetos a esa declaración informativa adquiridos en períodos prescritos, no hubiera utilizado el incentivo que supuso la amnistía fiscal para regularizar su situación tributaria con el fisco, satisfaciendo únicamente un 10 por ciento sobre las rentas generadas por dichos bienes y derechos en ejercicios no prescritos.

La respuesta a esa cuestión no es sencilla desde el punto de vista estrictamente dialéctico, debiendo conocerse muy bien el entorno social, económico y jurídico que rodeó el proceso de amnistía fiscal de 2012, para entender porqué ese perfil de ciudadanos no acudió a la llamada del fisco entonces, aparentemente tan beneficiosa desde el punto de vista económico.

Nos remitimos al primer capítulo para ahondar en estos aspectos. De todos modos, resumiéndolo -pues ello podría dar lugar a otro trabajo de investigación sociológica-, quizás pueda valer como respuesta la gran preocupación existente en el seno de los profesionales que engloban el sector de la asesoría fiscal acerca de la regularización de bienes y derechos en el extranjero.

Así, cada noticia que sale a la luz pública sobre ello, da lugar a titulares de prensa tanto en periódicos económicos como generalistas, cosa no habitual en noticias de un ámbito tan técnico como es el tributario. En este sentido, resulta impactante como la publicación de un titular en internet acerca de la primera inspección tributaria conocida en la que se aplicó, de forma automática y estricta, la nueva presunción de rentas a un jubilado de Granada dio lugar en pocas horas a un tráfico de 12.000 lectores en solo uno de los periódicos económicos más prestigiosos, *El Economista*²⁵⁵.

Por su parte, fuentes de bancos en el extranjero de territorios tradicionalmente destinados a la ocultación de dinero no declarado, cifran que los depositantes españoles que aplicaron la amnistía fiscal fueron entre un 5 y un 10 por ciento de ese perfil de clientela.

Si a ello le unimos lo que se comentó en el apartado 1.2., acerca de las condiciones en que se produjo el proceso de regularización tributaria especial de 2012, no es de

extrañar que los presuntamente beneficiados no tuvieran el arrojo o la confianza para poner al día sus bienes y derechos ocultos en el extranjero.

En todo caso, ese contraargumento que secularmente se oye a los funcionarios de la Inspección para justificar la retroactividad en grado máximo de la medida carece de fondo jurídico y olvidan que la seguridad jurídica es un principio de orden constitucional de basilar importancia en cualquier Estado de Derecho, que hace que hasta los delitos más repugnantes que a uno se le pasan por la mente –muy visual resulta, en este sentido, la comparación entre la prescripción de delitos como la pederastia, la pedofilia o el asesinato y la imprescriptibilidad del que tiene bienes ocultos en el extranjero-, puedan quedar impunes por el mero transcurso del tiempo.

5.4. La perspectiva del principio de no concurrencia

ORENA DOMÍNGUEZ, al tratar la declaración informativa de activos en el exterior, habla de que *“el resultado final no es sino el de establecer tres sanciones distintas a un mismo infractor por una misma conducta”* pues *“la vulneración de la obligación de informar bienes o derechos en el extranjero acarrea:*

1 Una multa mínima de 10.000 euros, que se incrementará en función del número de datos o grupos de datos no declarados.

2 La imputación en el IRPF o en el IS, mediante la integración del valor de los bienes y derechos no declarados en la liquidación del ejercicio no prescrito más antiguo.

3 Multa del 150% del importe de la base de la sanción.

A nuestro modo de ver, cabría plantearse la vulneración del principio non bis in idem únicamente en relación a la primera y tercera de las sanciones que se han mencionado, en cuanto que la imputación en el IRPF o en el IS, si bien no es sino la consecuencia de no haber cumplido con la obligación de informar de bienes o derechos situados en el extranjero, no es propiamente una sanción”²⁵⁶.

En cambio, para la AEDAF, la imputación de ganancias a períodos no prescritos prevista para los bienes y derechos en el extranjero no declarados sí que entraría dentro de la categoría de *“técnicas disuasorias con naturaleza sancionadora, pese a*

255 Fuente: www.eleconomista.es.

256 ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: *op.cit.*, pág.113.

*que el legislador haya pretendido atribuirles una naturaleza distinta, y por ello podrán ser expulsadas del ordenamiento jurídico por el Tribunal Constitucional en el caso de que enjuiciara su verdadera naturaleza y, por ende, apreciara la manifiesta vulneración del principio non bis in idem, de acuerdo con la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional (STC 276/2000)”.*²⁵⁷

Tenemos, como se ve, una nueva discusión técnica que desentrañar: ¿tiene la novedosa presunción de ganancias no justificadas los perfiles propios de una sanción, o se trata más bien de la creación de un nuevo hecho imponible? A nuestro modo de ver, y como se estudió en otro apartado de este trabajo, nos encontramos realmente ante una regla de imputación temporal que configura una ficción jurídica o presunción con prueba tasada, que debe ser objeto de estudio desde la perspectiva de los límites al deber de contribuir que se imponen en el artículo 31 de la Carta Magna. Si se tratara de una sanción, por el contrario, la perspectiva de estudio sería otra: el artículo 25 del propio texto fundamental.

Desde el punto de vista de SIMÓN ACOSTA, quien llega a la conclusión de que la presunción de rentas no declaradas por la tenencia de activos en el extranjero debe tratarse, no como una presunción o ficción sino como una sanción, la duplicidad en el ilícito es cristalina pues *“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. Además, 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 ídem’ sino que incluso tiene como presupuesto de hecho una sanción”*²⁵⁸.

Desde esta óptica, SIMÓN ACOSTA llega a la conclusión de que nos encontramos ante una sanción mediante un razonamiento que parte de que *“el incumplimiento de un deber formal –en referencia a la falta de información en tiempo y forma de los activos en el exterior- es un acto ilícito, una infracción del Derecho objetivo, que puede y debe originar una reacción punitiva del ordenamiento (...). 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*

257 AEDAF: *La obligación de informar...*, pág.20.

258 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos...*, pág. 56.

*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 una 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 manifiesto (...). 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*²⁵⁹.

Desde esa teórica perspectiva, sería objeto de análisis su relación con la culpabilidad que impone en el orden punitivo que, para que una prueba indiciaria llegue a contradecir la presunción de inocencia del acusado, aquélla deberá constar de *“una pluralidad de indicios que genere un estado de certeza moral objetivamente justificable sobre la realidad del hecho”* –STS de 17 de noviembre de 1999-.

Es interesante la reflexión de ANEIROS PEREIRA, en el sentido de que *“la admisión, por la propia norma tributaria, de prueba en contrario permite defender que nos encontramos ante una verdadera presunción. Si aplicamos los principios punitivos aplicables al Derecho sancionador tributario, ello implicaría que no pueda ser utilizado el instrumento de las ganancias no justificadas de patrimonio para contribuir a la incriminación de un sujeto salvo que se cumplan los requisitos de la prueba indiciaria en los términos en los que han sido acuñados por la doctrina y la jurisprudencia*²⁶⁰.

A nuestro modo de ver, considerar como un instrumento puramente punitivo la novedosa ganancia de patrimonio no justificada es un planteamiento dogmático nada descabellado, pues lo cierto es que el hecho-base que da lugar a la aplicación de la presunción es, como bien señala SIMÓN ACOSTA, un incumplimiento de carácter formal, no el impago de una deuda tributaria. Ahora bien, ¿toda consecuencia – económica o no- que se deriva de la comisión de un acto contrario al ordenamiento debe calificarse, automáticamente, como infracción? O, en otras palabras, ¿está vedado por los principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico que surja un gravamen tributario –no una pena- como consecuencia colateral de la comisión de una infracción? Eso significaría que el origen ilícito de un acto contaminara todos sus

259 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos...*, pág. 55 y 56. En buena lógica con este punto de vista, el autor considera que no existe una preterición fiscal de la prescripción pues no se haría *“renacer una deuda tributaria fenecida y no hay retroactividad, sino que estamos ante un nuevo presupuesto de hecho constituido por un ilícito que no poner de manifiesto capacidad contributiva y las consecuencias que de él derivan no tienen otro fundamento material que la propia ilicitud de la conducta”*.

260 ANEIROS PEREIRA, Jaime: *op.cit.*, pág.41.

efectos, vedando su incardinación en un supuesto de hecho que diera lugar a un gravamen.

Dejando esta interesante cuestión dogmática en el alero, que tiene mucho que ver con el debate acerca de la tributación de los actos ilícitos, lo cierto es que la creación de un tipo sancionador por el incumplimiento del deber de informar sobre bienes y derechos en el extranjero no ha sido, en ningún caso, la *voluntas legislatoris*²⁶¹.

En este sentido, tanto de la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, ya transcrita, como de su propio nombre, antecedentes y de las declaraciones gubernamentales y de los diversos organismos dedicados a la tarea de recaudar y gestionar los tributos al respecto de la novedosa obligación, resulta claro que la pretensión del legislador era combatir el fraude, mediante la técnica de gravar –llamémosle suspensión o preterición de la prescripción- los hechos imponibles originarios de bienes y derechos en el extranjero ocultos que no hubieran sido regularizados mediante el previo proceso especial –amnistía fiscal- creado a tal efecto en el año 2012.

En efecto, ya se ha hablado en epígrafes anteriores y, por ello, no nos volveremos a detener ahora, pero lo cierto es que, si dejamos a un lado su origen –un incumplimiento formal- los arts.39.2 de la LIRPF y 134.6 de la LIS tienen la apariencia de ser un *tertium genus* entre una ficción y una presunción *iuris tantum*, de contornos muy problemáticos y complicados, al vedarse la prueba en contrario a dos casos tasados.

Ello no obstante y siendo clara su voluntad de gravar el patrimonio obtenido con rentas ocultas por el tributo directo por el que debieron tributar en el momento de su obtención pasada, no se vislumbra en la norma –que ya hemos dicho, es una norma de imputación de ganancias no justificadas- una clara voluntad punitiva.

De ahí extraemos, con todas las objeciones que se derivan de su amorfa configuración legal, que no existiría esa triple concurrencia sancionadora, dejando a un lado el claro *non bis in ídem* que sí existiría de sumarse a la punición por el incumplimiento formal

²⁶¹ Interesante reflexión sobre la diferencia entre *voluntas legis* y *voluntas legislatoris* la encontramos en el siguiente extracto periodístico de Pedro UGARTE: “Las leyes desencadenan, a menudo, efectos inesperados. A veces la realidad se comporta como un cefalópodo, de cuerpo flexible, al que se da la vuelta como un calcetín: sigue siendo el mismo objeto pero se expone de forma inversa. En derecho se estudia un sutil deslinde conceptual: la diferencia entre la voluntad de la ley y la voluntad del legislador. *Voluntas legis* y *voluntas legislatoris* es el doble latinajo que ilustra este concepto. Las normas se dictan con un fin concreto pero el paso del tiempo o, en el caso de los legisladores más torpes, la mera e inmediata realidad, provocan que la ley cambie de sentido, cobre vida propia y adquiera un sentido ajeno, a veces contrario al que inspiró su creación.”, en “Un efecto inesperado”, El País, de 13 de abril de 2012.

derivado de la falta de presentación en plazo de la declaración informativa, el sancionar también por la infracción específica del 150% sobre las ganancias patrimoniales no justificadas. O, si tenemos en cuenta que la pena por el incumplimiento formal se puede convertir, *per se*, en un tridente sancionador por cada tipo de activos no declarados, se podría llegar a la existencia de una cuádruple sanción: tres, de tipo formal y, otra, por la falta de ingreso de la deuda tributaria resultante de la imputación de las ganancias no justificadas especiales. En cualquier caso, sobre esta perspectiva del principio de no concurrencia, volveremos de nuevo en un apartado posterior de este trabajo.

5.5. *La perspectiva del principio de igualdad*

Otra perspectiva de estudio del nuevo deber informativo y sus derivadas, sería la de un posible quebrantamiento constitucional derivado del incumplimiento del derecho a la igualdad ante la ley.

En efecto, en el apartado posterior se expondrá como la nueva presunción puede vulnerar el principio de capacidad económica previsto en el artículo 31 de la Constitución, que para gran parte de la doctrina no deja de ser un trasunto tributario del genérico derecho constitucional a la igualdad²⁶². A pesar de ello, consideramos que también la novedosa obligación informativa y sus consecuencias podrían suponer un ataque directo al artículo 14 de la Carta Magna, lo que supondría la habilitación de la vía de amparo al contribuyente perjudicado, al tratarse este de un derecho fundamental susceptible de recurso de amparo.

En este orden de ideas, debe pensarse que todas las nocivas consecuencias que se vienen comentando para el incumplimiento informativo de continua referencia – presunción de rentas, obligación informativa y sanciones- se aplican únicamente a aquél que oculta ciertos bienes y derechos en el extranjero, que son los que concretamente se desarrollan en el RGGIT y que, en términos genéricos, incluyen

262 En este orden de cuestiones, Juan MARTÍN QUERALT señala que “es frecuente considerar que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva, en el sentido de que situaciones económicas iguales sean tratadas de la misma manera, puesto que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma. Sin embargo, ello no significa que el principio de igualdad tributaria agote su contenido con el de capacidad económica (STC 8/1986, de 14 de enero); entre otros motivos porque, como señaló el TC, las discriminaciones no son arbitrarias cuando se establecen en función de un criterio amparado por el ordenamiento, aun cuando pertenezca a otra rama jurídica”. MARTÍN QUERALT, Juan; *et alii*: *op.cit.* pág.115.

cuentas corrientes, activos financieros y bienes inmuebles o derechos reales sobre estos últimos²⁶³.

Eso significa, *sensu contrario*, que el resto de bienes y derechos que un contribuyente pueda tener también en el extranjero no se ven sometidos a obligación informativa alguna y, consecuentemente, tampoco a la presunción de rentas no justificadas ni a ese régimen sancionador específico tan gravoso.

Tal diferencia de trato entre contribuyentes, por el solo hecho de elegir invertir sus ahorros en una forma de patrimonio y no en otra, carece de sentido y hace de muchísima peor condición a aquél que prefiere tener un depósito o unas acciones en el extranjero que, *ad exemplum*, a quien abandera un mega yate en Malta o compra otro bien mueble de suntuosa valía o lo cede en forma de crédito a un tercero, a quien almacena lingotes de oro u obras de arte en Suiza o al que tiene piedras preciosas o joyas en un apartamento en Manhattan²⁶⁴.

Según FALCÓN Y TELLA, el hecho de que queden fuera los barcos, el oro o las cajas fuertes "*pone de manifiesto que el diseño del modelo 720 es totalmente caprichoso, al servicio de la comodidad administrativa, que resulta incompatible con el principio de proporcionalidad y con la interdicción de la arbitrariedad*"²⁶⁵.

Además, tal y como está planteada la obligación informativa y sus consecuencias, se abre una puerta hacia la continuidad en el fraude y, si se me permite el sarcasmo, el auge del deporte náutico, pues todo aquél que tuviera ocultos bienes o derechos sujetos a la obligación informativa en el extranjero, solo tendría que haber transformado su patrimonio en oro, obras de arte o comprarse un barco, para conseguir la ansiada prescripción de sus deudas tributarias no declaradas al librarse del deber informativo en cuetión.

Siguiendo con la jerga marina, esa espita está abierta, aunque solo será alcanzable para los grandes patrimonios, mientras que aquel contribuyente olvidadizo o despreocupado que hubiera dejado de presentar su declaración o que tuvo miedo de

263 El subrayado es nuestro.

264 Curiosamente, los planes de pensiones en el extranjero tampoco son objeto de esta obligación informativa de bienes y derechos en el extranjero pero, como bien indica CALVO VÉRGEZ, "*conviene tener presente que determinados productos contratados en el extranjero similares a los planes de pensiones son, para la legislación española, seguros de vida y, en este caso, sí deben declararse*". CALVO VÉRGEZ, Juan: *La aplicación de la orden...*, pág. 168. *Ídem en El régimen fiscal...*, pág.170.

265 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La obligación de informar...*, pág.14. José Andrés ROZAS VALDÉS aporta otros ejemplos de bienes no objeto de declaración, como los semovientes, los derechos inmateriales de propiedad intelectual o industrial, etc, en *El régimen tributario...*, págs.79 y 80.

la llamada gubernamental a la amnistía y, a posteriori, no tuviera más remedio que presentarla, se vería sometido a nefastas consecuencias.

De todos modos, una interpretación correcta llevaría a que esa transformación de los activos en el extranjero no pueda determinar *ex post* la exoneración de una obligación incumplida *ex ante* cuando, en el momento de nacimiento de la norma, se cumplieran los requisitos de ese deber informativo. Con ello quiere decirse que el movimiento de activos –al igual que el movimiento de residencia fiscal al extranjero del obligado-, no serviría para ladear a futuro una obligación incumplida previamente. Lo contrariodaría lugar a una fácil elusión que resulta inadmisibles, e igual de contraria a la dogmática del ámbito de aplicación temporal de las relaciones tributarias, que la que antes hemos comentado que utiliza cierto sector doctrinal para evitar hablar de prescripción.

Sí que habrán quedado fuera del ámbito de aplicación del nuevo deber informativo aquellos sujetos que, tras su entrada en vigor y antes de 31 de diciembre de 2012, es decir, en poco más de dos meses, lograran transformar sus activos ocultos en esos otros bienes no declarables que hemos señalados. Nuevamente surge aquí una pregunta, retórica: ¿para qué tipología de contribuyente resultaba esa alternativa una opción razonable? Lógicamente, para los grandes patrimonios.

En cualquier caso, resulta obvio que la expuesta diferencia de trato resulta inequitativa y, por ende, incumple el mandato constitucional de igualdad ante situaciones de hecho idénticas²⁶⁶.

Cabe mencionar que, para cierto sector doctrinal, la situación de desigualdad se pondría de manifiesto, también, comparando la situación de contribuyente que dispusieran de una misma tipología de bienes y derechos no declarados dentro y fuera del territorio nacional.

En este sentido, a diferencia que en el régimen de las ganancias no justificadas tradicional, en el nuevo *“no cabe que ‘el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción’, generando una evidente discriminación en función de que*

266 A modo de curiosidad, la Dirección General de Tributos ha emitido una contestación a Consulta Vinculante –V1419/2015, de 6 de mayo- en la que se da a entender que el uso del sistema *PayPal* como medio de pago de prestaciones de servicios realizadas por profesionales no residentes podría dar lugar a la obligación de declarar bienes situados en el extranjero. Lo criticable, en este caso, del criterio del órgano directivo es que la mención acerca de la declaración informativa se hace en un último párrafo de su contestación, y a vuelapluma, como si se tratara de una obligación de información de puro trámite, sin tener en cuenta las nefastas consecuencias que su incumplimiento conlleva.

los bienes ocultos a la Administración tributaria se encontraran en España o fuera de su territorio. Esta redacción consideramos que es poco respetuosa con lo señalado por el Tribunal Constitucional, por ejemplo en la STC 255/2004, en la que dejó claramente indicado que en la lucha contra el fraude fiscal deberán respetarse los principios del artículo 31.1 de la Constitución, entre los cuales está el principio de igualdad en la contribución a los gastos del Estado. Por tanto, entendemos que no se puede discriminar por el lugar donde se hayan ocultado los bienes, puesto que el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública es el mismo en ambos casos”²⁶⁷.

En efecto, ahondando en ello, el mismo autor cuyo texto se acaba de entrecomillar –el profesor PEDREIRA - da otra pauta interpretativa que conduce también a una desigualdad, pues considera que la redacción del apartado 2 del artículo 39 LIRPF es “claramente discriminatoria en relación con lo previsto en el apartado primero, 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”²⁶⁸. En cambio, si se trata de bienes o derechos no declarados sitos en el extranjero, no sólo no aplican las reglas generales de la prescripción, sino que la imputación se realiza inevitablemente al último período impositivo no prescrito.

En idéntico sentido, ALMAGRO MARTÍN señala que “parece que al legislador le resulta más grave que la ganancia no justificada provenga de la adquisición, tenencia o declaración de bienes situados en el extranjero que de aquellos radicados en España, y no lo entendemos porque en definitiva la renta defraudada es la misma. No olvidemos que no existe un concepto de renta distinto en el IRPF según se haya generado en nuestro Estado o en otro lugar, (...) La renta en el IRPF es un concepto único y global, por lo que resulta extraña tal discriminación, que sí podría tener justificación si, extendiéndose a todas las ganancias no justificadas, se aplica por considerar que la aplicación del expediente técnico de este tipo de rentas (ganancias no justificadas) se realiza a resultas de la falta de colaboración total y absoluta del contribuyente que, sabiendo del origen de la renta, se niega a identificarla, obligando a la Administración a recurrir a la misma, o si acaso, porque provenga de la titularidad de bienes radicados en paraísos fiscales, dado que de ello podría presumirse una tendencia a la ocultación de tales patrimonios descubiertos o una especial reprobación social”²⁶⁹.

267 PEDREIRA MENÉNDEZ, José: *op.cit.*, pág. 54.

268 *Ibidem*, pág. 53.

269 ALMAGRO MARTÍN, Carmen: *op.cit.*, pág. 74.

También ORENA DOMÍNGUEZ enfatiza “*un peor trato en que quedan los bienes pertenecientes a contribuyentes españoles ubicados en el extranjero, respecto a los bienes ocultos situados en territorio español, discriminación que resulta injustificada*”. Y, más adelante, señala también que “*se produce una clara desproporción y discriminación en función de la situación geográfica de donde se encuentren los bienes y derechos*²⁷⁰”.

En este sentido y a modo de reflexión final, con SIMÓN ACOSTA 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 de los que no exista el deber de informar o que hayan cumplido con el deber de informar. La única 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 importe que no recae sobre los segundos. (...) 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*²⁷¹”.

De todos modos, la jurisprudencia comunitaria no exige una igualdad radical entre residentes y no residentes a efectos tributarios y, más al contrario, tradicionalmente viene considerando que no existe discriminación cuando los no residentes no estén sujetos a una carga globalmente superior de impuestos a la que recae sobre los residentes.

En efecto, partiendo de la sentencia de 1 de julio de 2004, *Wallentin* (asunto C-169/03), el Tribunal de Luxemburgo considera que las situaciones de los residentes y la de los no residentes en un Estado no son, como norma general, comparables, ya que los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo

270 ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: *op.cit.*, págs.103 y 111. ALONSO GONZÁLEZ también apunta por este camino, al comentar que “*imaginemos que los bienes y derechos no declarados se encontraran en España y no en el extranjero. Este dato ya impediría a la Administración deparar un trato tan brutal al contribuyente. Se puede alegar que lo auténticamente relevante es que se revele a Hacienda la existencia de los bienes y derechos. Estamos de acuerdo pero es que esa revelación ya se produce al presentar, tardíamente, el Modelo 720. Luego, ¿no es un tanto desproporcionado sancionar con multa del 150 por 100 un retraso en informar? Máxime cuando, y esto es muy llamativo, si Hacienda hubiera descubierto esos bienes y derechos antes de ser objeto de declaración los hubiera sometido a la misma tributación y a la misma sanción. Entonces, ¿es razonable tratar de igual manera a quien se arrepiente que a quien permanece renuente a toda colaboración con el Fisco? Y ¿es consciente la Administración Tributaria de que está aplicando una sanción que, por su evidente desproporción, está siendo objeto de análisis por parte de la propia Comisión Europea?* ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *La reacción de Hacienda...*

271 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos...*, pág. 54. El uso del condicional se debe a que, como se ha dicho, este autor opina que la norma cuestionada es una sanción y, por ende, la perspectiva de crítica partiría del artículo 25 de la CE y no del 31.

constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales que estarán centralizados en su lugar de residencia. Así las cosas, *“el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, por lo general, con su residencia habitual (sentencias Schumacker, antes citada, apartados 31 y 32; de 14 de septiembre de 1999)”* – apartado 15-.

De esta manera, -apartado 16- “el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, habida cuenta de las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de los ingresos como de la capacidad contributiva individual o de la situación personal y familiar (sentencias, antes citadas, Schumacker, apartado 34; Gschwind, apartado 23, y Gerritse, apartado 44).”

No obstante, el Tribunal de Justicia ha declarado –en la sentencia citada o en otras posteriores, como la del pasado 19 de noviembre de 2015, asunto *Skatteverket vs Hilkka Hirvonen* (asunto C-632/13), que *“no sucede lo mismo en los supuestos en que el no residente no obtiene ingresos significativos en su Estado de residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar (sentencia Wallentin, C-169/03). En efecto, cuando se trata de un no residente que obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos, la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo”* –apartados 33 y 34-.

De ahí se podría colegir cierta situación discriminatoria entre los propios residentes en España, comparando la situación de aquellas personas que tuvieran todas o parte de sus inversiones en activos en el exterior con respecto a aquellos otros que no dispusieran de bienes y derechos en el extranjero²⁷².

272 CALVO VÉRGEZ especula, en *El régimen fiscal...*, págs.126 y 127, acerca de que *“no habría de resultar sancionable el incumplimiento de esta obligación cuando el contribuyente declarase bajo la condición de no residente, aunque después se comprobase que era residente”*, aunque tal consideración podría suponer una importante vía de agua en el objetivo antifraude de la norma, pues no en vano ello podría dar lugar a que ciertos contribuyentes con posibilidades de planificación fiscal –grandes patrimonios- quisieran ocultar su verdadera condición de residentes para, de esa manera, no verse sometidos a la crueldad de esta norma.

El nivel de exigencia de la obligación informativa para los primeros podría considerarse contrario al principio de igualdad en determinados casos concretos, lo que podría determinar un quebrantamiento de la libre circulación de personas prevista en el actual artículo 21 del TFUE²⁷³. Ahora bien, lo cierto es que para llegar a esa conclusión se tiene que obviar el hecho ineludible de que la Administración tributaria tiene menos posibilidad de conocimiento real de los activos en el exterior que de los sitios dentro del territorio español, lo que hace que las situaciones de los contribuyentes objeto de comparación no sean, valga la redundancia, comparables.

En apoyo de una posible contravención del derecho fundamental a la igualdad entre iguales, debe tenerse en cuenta que también el artículo 14 de la Convención para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales –CDH, en lo sucesivo-, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950²⁷⁴, protege de la discriminación por el motivo que sea y, entre ellas, la discriminación por motivos fiscales:

<<Artículo 14. Prohibición de discriminación.

El goce de los derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación.>>

En ese orden de consideraciones, han sido objeto de resolución por parte del órgano jurisdiccional que defiende la aplicación de los derechos del hombre, el TEDH, algunos casos basados en el quebrantamiento de dicha prohibición, habitualmente en conexión con el párrafo 1º del artículo 1 del Protocolo Adicional a la Convención, que defiende a su vez el derecho de propiedad²⁷⁵.

273 Que señala lo siguiente: <<1. Todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en los Tratados y en las disposiciones adoptadas para su aplicación. 2. Cuando una acción de la Unión resulte necesaria para alcanzar este objetivo, y a menos que los Tratados hayan previsto los poderes de acción al respecto, el Parlamento Europeo y el Consejo podrán adoptar, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario disposiciones destinadas a facilitar el ejercicio de los derechos contemplados en el apartado 1. 3. A los efectos contemplados en el apartado 1, y salvo que los Tratados establezcan poderes de actuación para ello, el Consejo podrá adoptar, con arreglo a un procedimiento legislativo especial, medidas sobre seguridad social o protección social. El Consejo se pronunciará por unanimidad previa consulta al Parlamento Europeo>>.

274 Publicado en España en el BOE número 243, de 10 de octubre de 1979.

275 Hecho en París, el 20 de marzo de 1952 y publicado en España en el BOE de 12 de enero de 1991, con la siguiente redacción:

<<Artículo 1. Protección de la propiedad.

Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del derecho internacional.

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las Leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas.>>

No obstante, en lo que se refiere al ámbito tributario sólo en el asunto *Darby vs Sweden* (nº11581/85), resuelto el 23 de octubre de 1990, dicho Tribunal ha extraído la consecuencia de que existe una discriminación contraria a los derechos del hombre entre residentes y no residentes en una norma fiscal, partiendo de la base de que la situación entre unos y otros resultaba, en el caso de autos, objetivamente comparable²⁷⁶.

En el supuesto que se acaba de citar, el procedimiento se incoa por parte del doctor Peter Darby, ciudadano finlandés de origen británico y que trabaja en un pueblo sueco en el que reside entre semana de alquiler, si bien los fines de semana los pasa con su familia en la isla de *Lemland*, en el archipiélago de *Aland* finlandés.

Durante unos años, su situación como residente no permanente en Suecia le permitió no tener que hacer frente más que a un impuesto municipal reducido. Sin embargo, un cambio normativo fiscal produjo que, desde 1 de enero de 1979, tuviera que hacer frente al impuesto municipal completo, incluyendo un tributo especial para la Iglesia Luterana de Suecia, lo que motivó el comienzo de sus reclamaciones judiciales.

El reclamante consideraba que resultaba injusto que, por el hecho de no encontrarse formalmente registrado como residente en Suecia, su situación no resultara comparable con aquellos otros no miembros de la Iglesia que sí estuvieran registrados, que sí podían aplicar una exención del tributo en cuestión –apartado 29-.

El Tribunal de Estrasburgo consideró que la diferencia en el trato solo puede resultar discriminatoria si no existe una justificación razonable y objetiva para ello, es decir, si no persigue un fin legítimo y no existe una relación proporcionada entre los medios empleados y el objetivo que se pretende alcanzar –apartado 31-.

De ahí se llega a extraer que el doctor Darby se encontraba en situación similar a la de otros no miembros de la Iglesia que se encontraban formalmente registrados como residentes en Suecia y, por consiguiente, que debía aplicársele la misma exención que a estos.

²⁷⁶ En otra ocasión, el Tribunal de Estrasburgo consideró –sentencia *Burden y Burden* contra Reino Unido, de 12 de diciembre de 2006- que la denegación a dos hermanas que convivían, de una exención del impuesto sobre sucesiones que sí se reconocía a los cónyuges y parejas homosexuales registradas no resultaba discriminatoria, pues las dos últimas formas de vida en común tienen un reconocimiento oficial del que carece la cohabitación entre hermanas.

Para BAKER, se trata de un caso inusual, pues normalmente las situaciones entre residentes y no residentes no son comparables y, por tanto, el principio de no discriminación no puede resultar afectado²⁷⁷.

A nuestro modo de ver, de esa resolución aislada no cabe extraer tampoco, por puro automatismo, conclusiones que puedan llevar a la consideración de que los contribuyentes residentes en España que disponen de bienes y derechos en el extranjero ven quebrantados sus derechos más inalienables por las consecuencias que se derivan del régimen informativo que venimos comentando.

En este orden de cuestiones, dicho planteamiento tan maximalista se ve atemperado como se ha dicho antes en virtud de la mayor facilidad de ocultación de bienes fuera de nuestras fronteras, lo que pone en cuestión que se trate realmente de situaciones comparables. No debe perderse de vista que el *leitmotiv* de la nueva ley antifraude, totalmente loable, es coadyuvar a que los contribuyentes den información de bienes y derechos que, por el hecho de estar en el extranjero, son más difícilmente controlables por parte de la Administración tributaria española.

De ahí se deriva que esa diferencia de trato, entre bienes sitos en el exterior con respecto a los que se puedan intentar ocultar dentro de nuestras fronteras, tiene sentido desde la perspectiva del artículo 14 de la Constitución Española.

A pesar de ello sí puede resultar plausible apriorísticamente, según lo expuesto, que el hecho de que solo una parte de los activos que pueda tener un ciudadano en el extranjero se vean sometidos a este régimen informativo, se considere tan poco respetuoso con el principio de igualdad que pueda ser contrario a la Carta magna.

Debe tenerse en cuenta que, para que exista una vulneración del principio de igualdad ante la ley o discriminación, no basta un trato distinto, sino que es imprescindible que éste sea arbitrario o injustificado. Para determinar si una diferenciación normativa resulta discriminatoria, el Tribunal Constitucional utiliza habitualmente el test de razonabilidad, lo que implica reconducir tal diferencia de trato al absurdo²⁷⁸.

277 BAKER, Philip: "Taxation and the European Convention on Human Rights", págs. 33 y ss.

278 En materia de pensiones, STC 125/03, 199/04, 69/07, 186/04, 78/04, etc. En el ámbito tributario, la STC 193/04 consideró discriminatoria y, por ende, contraria al art.14 CE la norma que obligaba a pagar el importe anual íntegro del impuesto sobre actividades económicas a aquél que a lo largo del período impositivo se daba de baja al haber cesado en la actividad.

Así, desde la perspectiva del principio de igualdad, el Tribunal Constitucional ha considerado contraria a la Carta Magna una norma tributaria que imponía en el ámbito del IRPF la valoración de los bienes raíces para efectuar la imputación de rentas inmobiliarias de acuerdo con los criterios del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que daba lugar a un gravamen por IRPF distinto para bienes inmuebles idénticos.

En efecto, se trata de la STC 295/06, de 11 de octubre, que concluye que *“aunque la titularidad de bienes inmuebles no arrendados exterioriza la existencia de una renta potencial —que no ficticia, como afirman tanto el órgano judicial planteante de la cuestión como el Fiscal General del Estado—, lo que permite someterla a imposición en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, es evidente que la renta imputada necesariamente debe ser la misma ante bienes inmuebles idénticos (misma superficie, situación, valor catastral y valor de mercado), careciendo de una justificación razonable la utilización de un diferente criterio para la cuantificación de los rendimientos frente a iguales manifestaciones de capacidad económica, pues fundamentar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas la diferente imputación de renta a cada titular de bienes inmuebles no arrendados en la circunstancia de que se haya o no producido un acto dispositivo por parte del titular o actuaciones administrativas dirigidas a su valoración, vulnera el principio de igualdad tributaria previsto en el art. 31.1 CE, razón por la cual, debe declararse inconstitucional el párrafo primero del art. 34 b) de la Ley 18/1991 en su versión original, por vulneración del principio de igualdad en la contribución a las cargas públicas conforme a la capacidad económica de cada cual, recogido en el art. 31.1 CE.”*

En conclusión, la medida que puede determinar si la obligación informativa para bienes en el extranjero es discriminatoria es su razonabilidad en comparación con la situación de otros activos en el exterior o con los bienes y derechos sitos en territorio nacional. La diferencia de trato será válida a los ojos del TC si tal diferencia de trato resulta justificada.

En el caso de otros activos en el exterior no objeto de declaración, se alegará seguramente que estos últimos son minoritarios; si los términos de la comparación son los bienes y derechos radicados en España, la diferencia de trato se podría justificar por la facilidad en la ocultación de los activos foráneos.

Una última perspectiva desde la que debe tratarse el principio de igualdad es la relativa a la de la diferencia de trato en la que quedan los residentes en territorio

común o de Álava respecto de aquellos otros contribuyentes que residen en los otros dos territorios forales –Guipúzcoa y Vizcaya- disponiendo, en todos los casos, de activos en el exterior.

Se trataría de una desigualdad por parte del nuevo deber informativo desde el punto de vista puramente normativo, de la que se derivaría una situación injusta porque el hecho de residir en determinados territorios concede una posibilidad inexistente para el resto de españoles, lo que supone una situación ciertamente privilegiada.

Esa consecuencia se extrae del hecho de que, a pesar de que la nueva obligación se estipuló tanto en la norma de ámbito estatal como en la legislación tributaria de las tres provincias vascas, pocos meses después dos de los territorios forales –Guipúzcoa y Vizcaya- procedieron a una modificación acelerada, una vez transcurrido el plazo para presentar la primera declaración informativa, para exonerar de la nueva imputación de rentas no justificadas a aquellos que presentaran sus impuestos extemporáneamente sin requerimiento previo.

En efecto, en las dos citadas provincias vascongadas se tomó tempranamente una decisión política para atenuar los gravosos efectos del nuevo deber informativo para bienes y derechos en el extranjero pero, en lugar de ir por la vía –mucho más agresiva, dado que puede dar lugar a la entrada de la demagogia argumental de los partidos políticos opositores- de derogar la norma, se modificó su redactado introduciendo un puerto seguro para el caso de proceder a una regularización voluntaria intempestiva²⁷⁹.

En efecto, así ocurrió en el territorio histórico de Vizcaya, en el que la Norma Foral de Vizcaya 13/2013, de 5 de diciembre, del IRPF ha acabado estableciendo lo siguiente:

<<En todo caso, tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido, en el plazo establecido al efecto, o con anterioridad a la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación por parte de la Administración tributaria, la obligación de información a

279 No así en la normativa navarra y alavesa, con idéntico redactado al previsto en la Ley 7/2012 estatal, de continua referencia.

que se refiere la Disposición Adicional Vigésimoséptima de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (el subrayado es mío)>>.²⁸⁰

Como se ve, claramente, se está posibilitando la regularización voluntaria del deber informativo, evitándose así la aplicación en tal caso de la presunción de ganancias no justificadas y, lógicamente, de la sanción específica que la acompaña.

Para ALONSO GONZÁLEZ, “dejando a un lado el agravio que supone la evidente quiebra del principio de igualdad tributaria desde la perspectiva territorial que esto supone, lo cierto es que se pone de manifiesto que esos territorios históricos sí han legislado con sentido común: el peor castigo se reserva para el contribuyente que no regulariza pero no para quien sí lo hace, aun tardíamente. Pensemos, además, que este último pagará la cuota debida más recargos e intereses, como siempre ha sucedido, y no sólo un simbólico gravamen del 10% como sucedía con la amnistía fiscal”²⁸¹.

De ahí, el propio autor en compañía de otro profesional, considera que “una salida honorable –al régimen que venimos comentando- sería pronunciarse a favor de lo que ya dicen hoy las normas fiscales de Vizcaya y Guipúzcoa: las sanciones más fuertes y la imprescriptibilidad sólo se aplicarán en los casos en los que el sujeto no haya regularizado voluntariamente con carácter previo a ser descubierto por Hacienda”²⁸².

Como se verá en el apartado de conclusiones, no podemos mostrarnos de acuerdo con tal solución desde una perspectiva eminentemente técnica, pues lo cierto es que una redacción como la fijada por las normas vizcaitarra y guipuzcoana hace que tanto el presupuesto de hecho como la consecuencia jurídica para la aplicación de la presunción de ganancias no justificadas específica para activos en el exterior, sea idéntica a la de la tradicional presunción de ganancias no justificadas deviniendo, por ende, superflua la nueva norma.

280 *Ídem*, la Norma foral de Vizcaya 11/2013, de 5 de diciembre, en el ámbito del IS. También se introdujo esta vía de escape en el artículo 50 de la Norma Foral del IRPF y en el artículo 123 de la Norma Foral del IS de la Diputación Foral de Guipúzcoa, modificando así la redacción inicial resultante de la Norma Foral 5/2013, muy similar a la estatal Ley 7/2012. No sucede así, en cambio, en las normativas equivalentes de Álava, (Art. 50 de la Norma foral 33/2013, de 27 de noviembre, del IRPF) y Navarra (Art. 44 del Decreto foral legislativo 4/2008, de 2 de junio), que siguen en esta materia el tenor literal de la norma estatal.

281 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *La reacción*.

282 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; y Ángel SÁEZ: *Hacienda, pendiente de Bruselas...* De todos modos, los comentaristas anuncian en esta columna que “un pronunciamiento expreso de Hacienda en esta dirección en el momento actual es difícil que se produzca. El ambiente está sobrecalentado artificialmente a causa de las convocatorias electorales que, casi sin solución de continuidad, van a condicionar la vida política del año en curso”.

5.6. **La perspectiva del principio de capacidad económica**

La capacidad económica viene a ser, con ALONSO GONZÁLEZ²⁸³, la forma que adopta la igualdad en el Derecho Tributario. Así, la igualdad que regula el artículo 31.1 CE, que no es exactamente la misma que se encuentra recogida en otros preceptos constitucionales, lo que propugna es tratar de forma igual a los iguales y de forma desigual a los desiguales. De ahí se derivan otros principios como el de progresividad y el de justicia tributaria, en cuyo núcleo se encuentra que cada individuo contribuya con arreglo a su capacidad económica.

En último extremo, este principio impediría, según doctrina consolidada del Tribunal Constitucional, la inexistencia de capacidad económica gravable en un tributo o, lo que es lo mismo, “*que se acaben gravando, en todo o en parte, rentas o riquezas aparentes o inexistentes, que no sean reales ni siquiera potenciales*” –STC 221/1992, de 11 de diciembre-.

En efecto, vale la pena transcribir íntegramente los Fundamentos de Derecho 4º y 5º de dicha resolución del máximo intérprete de la Constitución, subrayándose por nuestra parte los aspectos más destacados:

<<(4) La Sala proponente de la cuestión de inconstitucionalidad entiende que el pleno respeto al principio de capacidad económica, recogido en el art. 31.1 C.E., exige "depurar" o separar la parte del incremento de valor que, por deberse exclusivamente a la inflación, tiene un carácter meramente nominal o ficticio. Pues a juicio de la Sala, al excluirse la obligatoriedad del ajuste a la inflación del valor inicial, el precepto cuestionado puede estar en contraste con el expresado principio constitucional.

Para resolver adecuadamente la cuestión propuesta es necesario precisar el significado y alcance del principio de capacidad económica plasmado en el art. 31.1 del Texto Constitucional. Este Tribunal ha declarado en ocasiones precedentes que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra (SSTC 27/1981, fundamento jurídico 4º y 150/1990); la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria (STC 76/1990, fundamento jurídico 3º). Ello no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos. 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 de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución

283 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *Lecciones...*, pág.107.

preconiza o garantiza; y basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo (STC 37/1987, fundamento jurídico 13).

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.

(5) Las consideraciones expuestas obligan a precisar la cuestión planteada. (...) De una parte, el principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria. De otra, es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución. La cuestión que debe resolverse es, por tanto, si el legislador al establecer el contenido del precepto ahora enjuiciado ha rebasado los límites que le impone el texto constitucional, representados en este caso por el principio de capacidad económica.>>

Nos mostramos contrarios a la generalización algo populista que efectúa DE LA TORRE DÍAZ, en el sentido de que “*si uno cree en los principios de capacidad económica, que pague más quien más gana, y de renta mundial, no puede criticar seriamente la DBE. Por otra parte, como la información a menudo no se puede contrastar ya que no hay otra fuente, hay que establecer duras sanciones si se incumple la obligación de informar de los bienes en el exterior a Hacienda*”²⁸⁴.

Y es que uno puede creer en la capacidad económica y, a la vez, pedir también el debido respeto a otros valores como son la seguridad jurídica, la buena fe o la confianza legítima, la no confiscatoriedad o la libertad de circulación de capitales, que se incumplen gravemente por este modelo informativo. Darle trascendencia absoluta a un principio cuando nos beneficia argumentalmente, postergando otros principios básicos del ciudadano, denota demasiada subjetividad.

Por lo que se refiere a las sanciones por la ausencia de información, habrá que decir lo propio: también se puede estar a favor de la imposición de sanciones por la comisión de infracciones tributarias, pero las penas impuestas deberán respetar, sobre todo con relación al caso que se viene estudiando, la proporcionalidad con el ilícito que las genera y, adicionalmente, otros principios básicos en el orden penal como el *ne bis in idem*, el de norma más favorable para el reo, etcétera.

284 DE LA TORRE DÍAZ, Francisco: *La ley del péndulo*, pág.21.

Respecto del principio de capacidad económica, las causas de su quebrantamiento imaginables, por parte de la nueva normativa informativa acerca de bienes y derechos en el extranjero, son múltiples. A saber, con la nueva normativa se puede llegar a gravar en un período impositivo más lejano –el último no prescrito- rentas actuales, según se ha dicho, con los problemas de encaje normativo que ello podría determinar en el caso –muy habitual- de que hubiera cambios en la legislación aplicable en el ínterin entre uno y otro momento temporal.

Como bien dice SIMÓN ACOSTA, para abonar su tesis sobre la naturaleza sancionadora de la novedosa presunción de ganancias no justificadas, *“la imputación de los bienes, ope legis y sin posibilidad de acreditar lo contrario, al período 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 período impositivo, sino castigar a quien no cumplió la obligación de informar”*²⁸⁵.

En efecto, con ORENA DOMÍNGUEZ, *“este párrafo 2º -del art.39 LIRPF- no permite probar que la renta haya sido obtenida en un ejercicio prescrito, lo que infringe la capacidad contributiva, puesto que supone gravar una renta ficticia, o pretérita, y el principio de capacidad exige gravar una renta actual”*²⁸⁶.

Esta visión de ambos académicos entronca perfectamente con lo que viene siendo la doctrina tradicional del Tribunal Constitucional acerca de la capacidad económica. Así, en su trascendental sentencia 194/2000, de 19 de junio, dicho órgano anuló la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos bajo el argumento de que *“al establecer una ficción de que ha tenido lugar al mismo tiempo la transmisión onerosa y lucrativa de una fracción del valor del bien o derecho, lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a éstos por una riqueza inexistente, consecuencia esta que, a la par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanarían del art.31.1 CE, resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto”*.

285 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos...*, pág. 57.

286 ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: *op.cit.*, pág. 111. Terminología tomada por este autor de FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La obligación de informar...*, pág.19.

Se da la circunstancia de que el precepto enjuiciado en dicha resolución también configuraba una suerte de ficción asimilable a una sanción encubierta –“ la verdadera finalidad de la Disposición adicional cuarta LTPP no es otra que la de impedir que las partes contratantes en un negocio jurídico -la transmisión onerosa de un bien o derecho- sujeto al ITP hagan constar en el documento público o privado un precio notoriamente inferior al real de la operación, con el fin de defraudar a la Hacienda Pública”-, como también ocurre en el caso de la presunción de ganancias no justificadas aplicable a los bienes y derechos en el extranjero, por lo que la lectura de sus Fundamentos de Derecho centrales resulta un importante antecedente al caso – los subrayados son nuestros-:

<<(7) El enjuiciamiento del precepto desde la perspectiva de los principios contenidos en el art. 31.1 CE requiere ahondar en el significado y efectos del precepto cuestionado.

La Disposición adicional cuarta, como se ha reiterado, tiene una finalidad declarada: persuadir a las partes contratantes en un negocio jurídico sujeto al ITP -la transmisión onerosa de un bien o derecho- para que no hagan constar en el documento público o privado que plasma la transmisión un precio notoriamente inferior al real de la operación, con el fin de defraudar a la Hacienda Pública.

Es evidente, sin embargo, que, siendo la citada su finalidad, la referida Disposición no va dirigida solamente a quienes, con el ánimo de defraudar, declaran un precio de la operación inferior al efectivamente pactado por las partes. El presupuesto de su aplicación, efectivamente, es la mera consignación en el correspondiente documento de un valor del bien o derecho transmitido distinto en cierta magnitud al "valor comprobado" por la Administración tributaria, con independencia de cuáles sean las razones de semejante discordancia. Pero es patente que esta diferencia de valor a la que la norma impugnada apareja automáticamente efectos negativos sobre el patrimonio de las partes intervinientes en el negocio jurídico, ni es circunstancia que suponga directamente la existencia de fraude fiscal, ni constituye un hecho del que pueda necesariamente deducirse que existe una ocultación del precio real de la operación. En efecto, no es preciso un excesivo esfuerzo de imaginación para concluir que son varias las causas por las que el "valor comprobado" por la Administración tributaria a los efectos del ITP puede exceder en más del 20 por 100 del declarado por las partes. Desde luego, no puede descartarse entre tales motivos que se haya faltado a la verdad en el precio de la operación con el ánimo de defraudar. Pero junto a éste existen muchos otros -no excepcionales- ajenos al incumplimiento del deber de contribuir, como, por ejemplo, la discrepancia sobre el valor del bien o derecho transmitido, la situación coyuntural del mercado, la necesidad perentoria de liquidez o, en fin, el simple desconocimiento de los precios del mercado.

Y tampoco puede afirmarse que declarar como "valor real" a efectos del ITP una magnitud diferente en más de un 20 por 100 al valor comprobado por la Administración sea una conducta de la que razonablemente pueda presumirse que, en la mayoría de las ocasiones, se está ocultando el precio real de la transmisión. Tal conjetura sería lógica y razonable si nuestro ordenamiento fijara el contenido exacto de la expresión "valor real" que emplea el art. 10 LITP. Sucede, sin embargo, que el "valor real" -al que debe reconducirse el valor comprobado del que habla la Disposición adicional cuarta- es una magnitud indeterminada, en tanto que ni determina qué debe entenderse por valor real, ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del ITP para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con la valoración de los

bienes y derechos no sólo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes. Esta dificultad de determinar el valor real viene a reconocerse por el propio legislador en el art. 25 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, precepto que, aunque autoriza -que no obliga- a los contribuyentes a consultar a la Administración sobre el valor de los bienes o derechos que vayan a ser objeto de transmisión o adquisición, establece que dicha consulta no es vinculante para la Administración, pudiendo ésta posteriormente rectificar el valor fijado en un principio.

El precepto impugnado viene, por tanto, a establecer una presunción iuris et de iure de defraudación en aquellos casos en los que las partes han declarado un valor inferior en más de un 20 por 100 al comprobado por la Administración como "valor real", otorgando, en consecuencia, un mismo tratamiento a comportamientos de muy diversa naturaleza. Es decir, y para evitar el fraude fiscal que se produce o podría producir en uno de los tributos que gravan las transmisiones onerosas inter vivos, la Ley se limita a establecer un tope a partir del cual las diferencias entre el valor comprobado y el declarado, amén de las consecuencias tributarias previstas con carácter general en el ordenamiento tributario para tales negocios jurídicos, llevarán aparejada un "agravamiento fiscal". La norma ni establece excepciones, ni tiene en consideración las razones por las que existen las diferencias de valor.

Por otra parte, el precepto establece la ficción de la existencia de un acto de liberalidad. En efecto, por el solo hecho de que se haya consignado un valor en el documento que refleja la transmisión sensiblemente inferior al comprobado por la Administración, finge sin admitir prueba en contrario, que el transmitente ha donado al adquirente una cantidad equivalente al exceso comprobado y, en consecuencia, grava dicha operación como si de una transmisión a título lucrativo se tratase. Esto es, establece la ficción de que cuando en la transmisión onerosa de un bien o derecho se declara un valor inferior en cierta cantidad al valor real, se ha producido la donación de parte del bien transmitido, y, además, grava esa diferencia entre el valor declarado por las partes y el comprobado por la Administración, no sólo como una transmisión a título lucrativo, sino también como transmisión a título oneroso ("sin perjuicio de la tributación que corresponda" por el ITP, dice claramente la norma recurrida); es decir, grava una misma adquisición o, más exactamente, un tramo de la misma (el equivalente al exceso comprobado), como una donación y como una compraventa.

No resulta ocioso poner también de manifiesto que estamos ante un acto del legislativo que otorga un mismo tratamiento a situaciones disímiles que tienen una solución distinta con carácter general en nuestro ordenamiento tributario, a saber: hipótesis en las que, al ocultar el precio efectivamente pactado, se ha cometido un ilícito tributario (en las que resultan aplicables los arts. 77 y siguientes LGT y el procedimiento previsto en el Real Decreto 1930/1998); en las que se ha simulado el verdadero negocio (supuestos en los que el ordenamiento tributario prevé el empleo de los instrumentos recogidos en los arts. 25 y 28 LGT); o, en fin, en las que ha existido una mera discrepancia respecto del valor del bien o derecho objeto de transmisión [para los que, en principio, está prevista una mera liquidación complementaria con exigencia de los correspondientes intereses de demora, por cuanto el art. 77.4 d) LGT prevé la correspondiente causa excluyente de la responsabilidad para tales casos]. Desde luego, si la finalidad perseguida es evitar el fraude fiscal, no parece coherente dispensar el mismo trato a quienes, sin ánimo de defraudar a la Hacienda Pública declaran como valor el precio verdadero del negocio jurídico realizado, que a quienes torticeramente ocultan parte del precio cierto de la operación al Fisco incumpliendo de forma insolidaria con su deber constitucional de contribuir a las cargas públicas del Estado (art. 31.1 CE). Tampoco parece demasiado congruente con el fin perseguido la no aplicación de los efectos de la Disposición adicional cuarta a las entregas de bienes y derechos sujetas -y no exentas- al IVA, por cuanto exactamente el mismo comportamiento fraudulento puede tener lugar en las entregas de bienes que se efectúan en una actividad económica (tráfico mercantil) que en las transmisiones onerosas que se producen dentro del tráfico civil; ni, en fin, que las consecuencias negativas para el patrimonio que se anudan a la conducta que se

presume elusiva del deber de contribuir dependan del impuesto por el que se someta a tributación el exceso comprobado (el IRPF, el IS o el ISD, según corresponda).

(8) Pues bien, una vez examinadas las consecuencias prácticas de la aplicación de la Disposición adicional cuarta LTPP, con independencia de los posibles reparos que pudieran oponerse a la misma desde la perspectiva de otros principios constitucionales, es evidente que da lugar a situaciones incompatibles con la plena vigencia del sistema tributario justo y, más concretamente, con el principio de capacidad económica a que se refiere el art. 31.1 CE.

Efectivamente, como señalamos en la STC 209/1988, de 10 de noviembre, es cierto que "el legislador puede ponderar aquellos elementos que sirvan para determinar con la mayor precisión la capacidad real de los perceptores de rentas, que suministre la base de una imposición concorde con el 'sistema tributario justo' al que se refiere el antes mencionado art. 31 de la Constitución". Pero no es menos cierto que el principio de justicia consagrado para la específica materia tributaria en dicho precepto y recogido con carácter general en el art. 1.1 CE determina que dichos elementos y circunstancias deben responder "a la situación económica real de los sujetos pasivos del impuesto" (FJ 9); de manera que, como poníamos de manifiesto en la STC 221/1992, de 11 de diciembre, la justicia del sistema se quebraría en aquellos supuestos en los que la norma gravase "en todo o en parte rentas aparentes, no reales" [FJ 5 c)].

Pues bien, como comprobaremos a continuación, no cabe duda de que la Disposición adicional cuarta LTPP, al establecer la ficción de que ha tenido lugar al mismo tiempo la transmisión onerosa y lucrativa de una fracción del valor del bien o derecho, lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a éstos por una riqueza inexistente, consecuencia ésta que, a la par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanarían del art. 31.1 CE, resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto.

En efecto, el modo ordinario de perseguir las conductas contrarias al ordenamiento es la imposición de medidas de carácter punitivo. Por esto puede calificarse de inhabitual que la prevención del fraude fiscal se haga mediante la amenaza con el aumento del gravamen tributario. Como hemos dicho en reiteradas ocasiones, el tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18) que, por imperativo del art. 31.1 CE, sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6).

Es verdad que, como hemos afirmado, el legislador puede establecer tributos con finalidad no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6); y también hemos dicho que "en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos ..., con más razón, cuando se encuentre ante la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, habilitando a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal es un objeto y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos (SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3; y 214/1994, de 14 de julio, FJ 5)" (STC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6); pero, en todo caso, es evidente que en dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 a)], de tal manera que el medio que se

articule para gravarlo guarde la debida correspondencia con el fin (por este motivo, a saber, que el medio utilizado no era adecuado con la finalidad perseguida, declaramos la inconstitucionalidad, por motivos de capacidad económica, de un precepto de la Ley 44/1978, del IRPF, en la STC 46/2000).

En suma, aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima -la lucha contra el fraude fiscal-, la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, "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" [STC 221/1992, FJ 4; en el mismo sentido, STC 214/1994, FJ 5 c)]. Esto es precisamente lo que sucede en los supuestos en los que resulta aplicable la norma impugnada.

Como hemos visto, la propia Disposición adicional cuarta LTPP se declara aplicable a las "transmisiones onerosas por actos inter vivos de bienes y derechos". Indudablemente tales negocios jurídicos constituyen una manifestación de riqueza o índice de capacidad económica susceptible de gravamen, razón por la cual, desde la perspectiva del art. 31.1 CE, ningún reparo puede oponerse a la circunstancia de que en la actualidad resulten gravados en el ITP. Sin embargo, la norma impugnada, respecto de la diferencia entre el valor declarado y el comprobado, presumiendo, en todo caso, la existencia de una conducta fraudulenta, establece la ficción de que se han producido al mismo tiempo dos transmisiones o dos negocios jurídicos, una transmisión onerosa y una donación, y, consecuentemente, establece un doble gravamen (en el ITP y en el IS, si es persona física, o en el ITP y en el IS, si se trata de una persona jurídica), uno para cada supuesto negocio jurídico, uno para cada supuesta manifestación de riqueza.

Pero carece de toda justificación razonable y resulta por tanto arbitrario fingir que una misma transmisión de una porción de bien o derecho (la correspondiente a la diferencia entre el valor declarado y el comprobado) ha tenido lugar simultáneamente de forma onerosa y gratuita. Dicho de otro modo, es del todo imposible que haya existido a la vez más de una transmisión y, por tanto, más de una riqueza imponible: o bien ha tenido lugar una donación de parte del bien o derecho transmitido, en cuyo caso puede hacerse tributar al adquirente conforme a las transmisiones lucrativas (ISD para las personas físicas e IS para las personas jurídicas), o bien ha tenido lugar una compraventa (permuta, o cualquier otro negocio oneroso), en cuyo caso podrá exigírsele el gravamen correspondiente a las transmisiones onerosas (ITP). Fingiendo a efectos tributarios que han existido simultáneamente dos transmisiones distintas, es evidente que la Disposición adicional cuarta LTPP está gravando, junto a una manifestación real de riqueza (la que se ha evidenciado con el verdadero negocio jurídico realizado: compraventa u otra transmisión a título oneroso), una riqueza inexistente, ni siquiera en potencia, vulnerando, de este modo, las exigencias que derivan del principio de capacidad económica constitucionalmente reconocido.>>

También en la novedosa normativa para activos en el extranjero podría darse el caso – del que se habla en la STC transcrita- de que se planteara la aplicación de la presunción de rentas no justificadas sin que hubiera defraudación alguna, como ocurriría en el supuesto de los que los bienes o derechos no declarados se hubieran obtenido a través de una operación exenta o no sujeta en España²⁸⁷. Ello es así

²⁸⁷ En este sentido, FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La obligación de informar...*, pág.14. También, Eugenio SIMÓN ACOSTA en *Arbitrariedades y excesos...*, pág. 54, al señalar que "se vulneraría el principio de capacidad económica por el hecho de gravar, mediante una ficción jurídica, una renta inexistente".

porque, como se ha comentado, sólo impiden la aplicación de la presunción de rentas no declaradas prevista para los bienes y derechos en el extranjero dos causas tasadas por la ley –que las rentas hubieran sido declaradas u obtenidas en períodos impositivos en que el contribuyente no fuera residente fiscal en España-, olvidando así la posibilidad de que las rentas hubieran nacido como no sujetas o como exentas y, por tal motivo, no fuesen “rentas declaradas”.

En efecto, respecto a las rentas no sujetas al IRPF/IS, la AEDAF en su informe sobre la materia las ejemplifica en las herencias, las cuales apriorísticamente sí que serían incardinables en los nuevos artículos 39.2 de la LIRPF y 134.6 de la LIS, si bien en otro apartado de este trabajo se profundizará sobre las disparatadas antinomias que ello produciría.

De todos modos, también la propia LIRPF establece una serie de rentas que, por mandato legal, se consideran no sujetas a dicho tributo y, en paralelo, no son hecho imponible de ningún otro gravamen tributario. Así ocurre con las ganancias patrimoniales del artículo 33.3 de la ley, o las pérdidas patrimoniales del apartado 5 del mismo precepto²⁸⁸. Lo propio ocurre con determinadas rentas en especie reguladas en el apartado 2 del artículo 42 de la LIRPF²⁸⁹.

288 <<Artículo 33.3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos: a) En reducciones del capital. Cuando la reducción de capital, cualquiera que sea su finalidad, dé lugar a la amortización de valores o participaciones, se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

Cuando la reducción de capital no afecte por igual a todos los valores o participaciones propiedad del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar. Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión, salvo que dicha reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, en cuyo caso la totalidad de las cantidades percibidas por este concepto tributará de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 25.1 de esta Ley. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de reducción de capital que tenga por finalidad la devolución de aportaciones y no proceda de beneficios no distribuidos, correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la reducción de capital y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva.

A estos efectos, el valor de los fondos propios a que se refiere el párrafo anterior se minorará en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la reducción de capital, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como en el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de esta letra a).

Cuando por aplicación de lo dispuesto en el párrafo tercero de esta letra a) la reducción de capital hubiera determinado el cómputo como rendimiento del capital mobiliario de la totalidad o parte del importe obtenido o del valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos, y con posterioridad el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios conforme al artículo 25.1 a) de esta Ley procedentes de la

SIMÓN ACOSTA entiende que, a pesar de que la ausencia de mención de bienes con un origen que pudiera resultar distinto al de una renta declarada, *“podría calificarse como un olvido del legislador (...) sería un olvido muy grosero pues a cualquier persona mínimamente entendida en Derecho tributario no se le pasa por alto que la renta gravada no es el único origen del patrimonio del contribuyente”*²⁹⁰. Nueva crítica de técnica legislativa, con la que mostramos nuestro total acuerdo.

Por lo que se refiere a rentas exentas, como premios, indemnizaciones por despido, pensiones por invalidez, etc., lo cierto es que la aplicación de la presunción de

misma entidad en relación con acciones o participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la reducción de capital, el importe obtenido de los dividendos o participaciones en beneficios minorará, con el límite de los rendimientos del capital mobiliario previamente computados que correspondan a las citadas acciones o participaciones, el valor de adquisición de las mismas conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de esta letra a).

b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión.

d) En la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan compensaciones, dinerarias o mediante la adjudicación de bienes, por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges.

Las compensaciones a que se refiere esta letra d) no darán derecho a reducir la base imponible del pagador ni constituirá renta para el perceptor.

El supuesto al que se refiere esta letra d) no podrá dar lugar, en ningún caso, a las actualizaciones de los valores de los bienes o derechos adjudicados.

e) Con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad.

(...)

5. No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

a) Las no justificadas.

b) Las debidas al consumo.

c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos ínter vivos o a liberalidades.

d) Las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período.

En ningún caso se computarán las pérdidas derivadas de la participación en los juegos a los que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de esta Ley.

e) Las derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales, cuando el transmitente vuelva a adquirirlos dentro del año siguiente a la fecha de dicha transmisión.

Esta pérdida patrimonial se integrará cuando se produzca la posterior transmisión del elemento patrimonial.

f) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones.

g) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a dichas transmisiones.

En los casos previstos en los párrafos f) y g) anteriores, las pérdidas patrimoniales se integrarán a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.>>

289 <<No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie: a) Las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo. b) Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.>>

290 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos...*, pág.57 y 58. De esa reflexión extrae el autor que el concepto “renta declarada” que enerva los gravosos efectos de la nueva norma se refieren a la considerada como tal renta declarada a efectos de la amnistía fiscal. Así, *“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”*.

ganancias no justificadas a estos casos supone una desfachatez de dimensiones estratosféricas, pues se estarían haciendo tributar a hechos económicos que otra ley, aplicable *ratione temporis* en el momento de la generación del hecho imponible –esto es, cuando se devengaron primigeniamente las rentas-, consideró por motivos sociales, políticos o económicos, que no debían ser gravadas.

Su tributación posterior por el hecho de convertirse en activos en el exterior, por la vía de la aplicación de la presunción del artículo 39.2 LIRPF o del 134.6 de la LIS, supone un dislate desde el punto de vista de la seguridad jurídica, pues determina que el ciudadano no pueda consolidar nunca las consecuencias tributarias de sus percepciones y, por ende, de sus actos.

De alguna manera, con ello, un poder legislativo posterior podría dejar en agua de borrajas lo aprobado en otro tiempo por el mismo poder legislativo. O, visto desde otra perspectiva, los mandatos de cualquier poder legislativo siempre tendrían un elemento de provisionalidad, pues estarían al albur de lo que se decidiera por el propio Parlamento en el futuro. Se verá fácilmente que estas consideraciones se alejan de cualquier concepción política de un Estado democrático y de Derecho, como se ha tenido ocasión de señalar en apartados anteriores.

Es destacable, empero, que por los términos de la contestación que la Comisión Europea remite a los particulares que denunciaron el modelo 720, pareciera que la Administración tributaria española ha informado al organismo europeo de que las rentas exentas, no sujetas o no declarables, no estarían sometidas al régimen de ganancias no justificadas.

En efecto, el apartado I.3.2.b) de la comunicación se dedica al tratamiento de los activos no declarados como ganancias patrimoniales no justificadas y, en el párrafo en que se señala que no se impondrán sanciones a aquellos contribuyentes que demuestren que los activos no declarados y situados en el extranjero corresponden con rentas legítimas, considerando como tales a las obtenidas en períodos impositivos durante los cuales no tuviesen la condición de contribuyentes por el IRPF, se incluye una nota al pie con el siguiente tenor: *<<abarcaría también situaciones en las que el contribuyente no tuviera obligación de declarar la renta en cuestión en el momento en que la obtuvo, o los activos no declarados procedieran de rentas previamente obtenidas que 1) estuvieran exentas, o fueran demasiado reducidas para ser declaradas; o que 2) no estuvieran sujetas al impuesto, o el contribuyente no hubiera*

percibido ningún ingreso, en cuyo caso, no se le consideraría sujeto pasivo del IRPF>>.

Desconocemos el alcance de la información que la Hacienda española puede haber facilitado a la Comisión Europea y, siendo digna de celebrar una exégesis tan abierta de la normativa, lo bien cierto es que estas conclusiones no se deducen del tenor literal de los artículos 39.2 de la LIRPF y del 134.6 de la LIS.

Incluso de las mismas cabría plantearse, por ejemplo, que las rentas no sujetas a IRPF e IS pero sí a otros tributos –señaladamente, Impuesto sobre Sucesiones o sobre Donaciones- quedarían fuera del alcance de las presunciones. Ello no obstante, con posterioridad, en información facilitada a los denunciados por la Comisión para aclarar estos extremos, se concretó que dichas excepciones servirían únicamente para cubrir situaciones de contribuyentes que habían actuado conforme a la ley en el tiempo en que los bienes foráneos se habían adquirido.

También desde la perspectiva de la capacidad económica, resulta ilógico que se haga tributar a un concepto que, en su día, el legislador tuvo a bien considerar exento por los motivos que fuera. Además, ese beneficio fiscal se convirtió en definitivo para aquél que no transformó la renta exenta originaria en un bien o un derecho en el extranjero, lo que haría a este contribuyente de mejor condición que aquel otro que convirtió idéntica renta exenta en un activo en el exterior; situación paralela con consecuencia jurídica diametralmente opuesta, síntoma evidente de desigualdad y carente de razonabilidad.

En palabras de LÓPEZ LÓPEZ, *“la nueva redacción de los preceptos –en cuestión-excluye, claramente, la posibilidad de que el sujeto pasivo demuestre por otras vías – que no sean los dos casos tasados expresamente- el nexo causal entre el origen de los fondos y su aplicación, por la obtención de rentas exentas. (...) La rigidez de los nuevos preceptos bien puede llevar a situaciones en que, con el loable fin de luchar contra el fraude fiscal, se pueda llegar a someter a gravamen manifestaciones de capacidad económica inexistentes o ficticias”*²⁹¹.

A mayor abundamiento, otra forma de ver esa contravención de la capacidad económica protegida por la Constitución, se encuentra en considerar que el objeto de gravamen de la novedosa presunción de ganancias no justificadas es el patrimonio

291 LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *op.cit.*, pag.35.

como si fuera renta, sin admitir prueba en contrario salvo las dos excepciones ya mencionadas.

Así, para SIMÓN ACOSTA *“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 artículos 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS han (sic) 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”*²⁹².

De esta manera, como señala el mismo profesor en una primera reflexión de urgencia, *“el autor de este mecanismo parece haber olvidado que el IRPF es un impuesto sobre la renta y que los incrementos no justificados de patrimonio no son renta, sino patrimonio que se grava como renta en la medida en que su ocultación es un indicio razonable de que esos bienes se han adquirido con rentas no declaradas. Al integrar las ganancias en el período más antiguo entre los no prescritos, se olvida el período real de generación de la renta, en contra de todos los principios que rigen la imposición del tributo. Lo que se obtiene con ello es una sanción encubierta al exigirse 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”*²⁹³.

A resultas de tal conclusión, esto es, de considerar que la naturaleza jurídica de la nueva presunción de rentas no justificadas se asemeja más al ilícito tributario que a la cuota, es por lo que el propio autor considera que todo juicio de constitucionalidad que se haga de la norma debiera tener como referente, no el artículo 31 de la Carta Magna, sino los principios del derecho sancionador del artículo 25 del propio texto constitucional, como ya se ha expuesto²⁹⁴.

292 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos...*, pág.53.

293 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Bienes en el extranjero...*

294 En efecto, por aplicación del principio de legalidad penal, las sanciones administrativas encubiertas –es decir, aquellas que bajo el manto de semejar un acto administrativo introducen caracteres punitivos- se hallan constitucionalmente prohibidas y, así, el Tribunal Constitucional anuló el

recargo por extemporaneidad del 50 por ciento de la deuda tributaria, entre otras, en SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, 93/2001, de 2 de abril, y 127/2002, al considerar que se trataba de una sanción camuflada que, como tal, escapaba de las garantías de todo procedimiento sancionador. En este sentido, el interesante precedente jurisprudencial que marca la primera de las resoluciones que se acaban de mencionar, señala en su *ratio decidendi* que:

<<como también hicimos constar en la STC 164/1995, es evidente que "algunos rasgos externos del recargo le confieren cierta imagen sancionadora". En efecto, es claro, en primer lugar, que el recargo del 50 por 100 establecido en el art. 61.2 LGT se aplica a quienes han realizado una conducta en principio tipificada como ilícito tributario en el ordenamiento positivo, concretamente, en el art. 79 a) LGT, en virtud del cual, constituye infracción grave dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria. Es decir, tal y como sucede con las sanciones (SSTC 119/1991, de 3 de junio, FJ 3; y 61/1990, de 29 de marzo, FJ 5) el recargo cuestionado se aplica como consecuencia de una infracción de la Ley y, precisamente, a la persona que aparece como responsable de la misma. En segundo lugar, también resulta palmario que la medida que enjuiciamos, en tanto que consiste en la imposición del pago de una cantidad -un 50 por 100 de la deuda tributaria dejada de ingresar en plazo-, incide negativamente sobre el patrimonio de los obligados a satisfacerlas, esto es, queda claro que, del mismo modo que las sanciones, dicha medida se traduce en la restricción de un derecho. En tercer lugar, el hecho de que la cuantía del recargo se atempere al comportamiento ilícito (se gradúa, en efecto, en función de la cantidad dejada de ingresar en plazo y del tiempo de morosidad), constituye también un rasgo propio de las sanciones. En fin, puede reforzar la imagen sancionadora del recargo la circunstancia de que la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en su art. 4.3, haya señalado que las normas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias, "así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado".

Sentado lo anterior, debe recordarse que, como hemos dicho en otras ocasiones, ni el nomen iuris empleado por la Administración o asignado por la Ley, ni la clara voluntad del legislador de excluir una medida del ámbito sancionador, constituyen un dato decisivo a la hora de precisar si los arts. 24.2 y 25.1 CE resultan aplicables (SSTC 164/1995, FJ 4; y 239/1988, FJ 3). Y que -por más que resulte significativa-, tampoco basta por sí sola a estos efectos la circunstancia de que la medida de que se trata -en este caso, el recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria- se imponga como consecuencia de un incumplimiento previo de las obligaciones derivadas de la relación jurídica existente entre el ciudadano y la Administración, o que la reacción del Estado ante dicho incumplimiento consista en un acto restrictivo de derechos (STC 239/1988, FJ 2; ATC 323/1996, FJ 3). Precisamente esta es la razón de que en la STC 164/1995 negáramos el sentido sancionador del recargo del 10 por 100, pese a que lo identificamos como "la respuesta a una conducta en principio tipificada como ilícito tributario y que consiste en una especie de multa o penalización económica" (FJ 4).

Y es que, como hemos venido manteniendo, el carácter sancionador de un acto de las características del que enjuiciamos depende, además, de la función que a través de la imposición de la medida restrictiva en la que el acto consiste pretende conseguirse (SSTC 239/1988, FJ 3; 164/1995, FJ 4; ATC 323/1996, FJ 2); en concreto, si halláramos en el instituto de referencia la presencia de la "finalidad represiva, retributiva o de castigo" que hemos venido destacando como específica de las sanciones (SSTC 239/1988, FJ 2; 164/1995, FJ 4), habrá que concluir que el recargo tiene sentido sancionador; si, por el contrario, la medida desfavorable careciese de tal función represiva no estaríamos en el ámbito punitivo y, por ende, habría que descartar la aplicación de los arts. 24.2 y 25 CE.

Éste es, invariablemente, el criterio que ha venido siguiendo este Tribunal en los casos en los que ha tenido que pronunciarse sobre si un determinado acto tenía o no sentido sancionador. Así, en relación a los recargos del 10 por 100, este Tribunal llegó a la conclusión de que los mismos carecían de carácter sancionador al no ser su función represiva (esto es, al no estar diseñados como castigos del ilícito cometido); sino que, además de justificarse -al menos en parte- como resarcimiento inmediato, cumplían una función "coercitiva, disuasoria o de estímulo" semejante a la de las medidas coercitivas respecto al pago de la deuda tributaria, excluyendo, por otra parte, la aplicación de más severas medidas sancionadoras. Efectivamente, según se afirma en la STC 164/1995 -a cuya doctrina se remiten las SSTC 171/1995, de 21 de noviembre, 198/1995, de 21 de diciembre, 44/1996, de 13 de marzo, y 141/1996, de 16 de septiembre-, la funcionalidad del recargo del 10 por 100 "no es la de una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita administrativamente sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión para el incumplimiento" (FJ 5); y, aplicando esta misma doctrina, los citados AATC 57/1998 y 237/1998, consideraron notoriamente infundadas las cuestiones por las que se planteaba la inconstitucionalidad del recargo del 10 por 100 en la regulación que de este precepto estableció la Ley 18/1991 y acordaron su inadmisión por este motivo.

También hemos afirmado que con el incremento del 25 por 100 sobre el interés legal del dinero para cuantificar el interés de demora -art. 58.2 b) LGT en la redacción de la Ley 10/1985; art. 58.2 c) en la redacción de la Ley 25/1995, actualmente vigente- "no trata de sancionar una conducta ilícita, pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos" [STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9 b)].

Esta es también la línea hermenéutica de PEDREIRA MENÉNDEZ, a quien la integración de la ganancia derivada de activos exteriores, en todo caso, en el último período impositivo pendiente de prescripción le *“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 de 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”*²⁹⁵.

En efecto, para apoyar la tesis del quebrantamiento constitucional del artículo 31 de la CE podemos citar la STC de 16 de julio de 1987, nº 126/87, que señaló que *“la capacidad económica ha de referirse no a la actual del contribuyente, sino a la que está ínsita en el presupuesto del tributo y, si esta hubiera desaparecido o se hallase disminuida en el momento de entrar en vigor la norma en cuestión, se quebraría la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad contributiva”*.

“No perdamos de vista, -indica GANDARIAS CEBRIÁN en un sentido similar-, que la aplicación de esta norma supone hacer tributar como renta, al patrimonio adquirido con ella, lo que constituye una distorsión que exige permitir la acreditación del verdadero origen de dicho patrimonio (que se pretende gravar como si de renta se tratara), a riesgo de poner en peligro el principio de capacidad económica, que es fundamento y base de la imposición. Precisamente, es la ausencia de una explicación suficiente sobre la procedencia de un bien o un derecho la que respalda el gravamen de las ganancias patrimoniales no justificadas, lo que resulta ser una ficción carente de sentido cuando se acredita el medio con el que se ha adquirido. Obturar la posibilidad

En definitiva, de la doctrina que acabamos de sintetizar se deduce que para poder determinar si el recargo único del 50 por 100 que establece el art. 61.2 LGT enjuiciado tiene o no carácter sancionador, será preciso, como dijimos en la STC 164/1995, atender “a la función que dicho recargo tiene encomendada dentro del sistema tributario” (FJ 3) o, lo que es igual, habremos de precisar, según hemos reiterado anteriormente, si dicho recargo tiene una función represiva - en cuyo caso, tratándose de una medida restrictiva de derechos que se impone como consecuencia de una infracción de la Ley, sólo podría justificarse, constitucionalmente, como sanción-, o si, por el contrario, a través del mismo se persiguen otras finalidades justificativas de las que se encuentre ausente la idea de castigo y que permitan, por lo tanto, aplicarlo sin necesidad de observar las garantías constitucionales que rigen la imposición de las sanciones.>>.

295 PEDREIRA MENÉNDEZ, José: *op.cit.*, pág. 53. Más adelante habla del precepto como de *“sanción de plano, eliminando además un instituto básico de nuestro derecho tributario, como es la prescripción. El precepto, a la vista de la doctrina establecida en la STC 194/2000, de 19 de julio, tiene bastantes visos de inconstitucionalidad”*, pág.55.

*de probar el origen y la antigüedad de los elementos patrimoniales cuya tributación se consagraría por este extraordinario conducto, abona el terreno de las sanciones impropias, contrarias, como es sabido, al principio de proporcionalidad, según reiterada doctrina constitucional*²⁹⁶.

Así pues, al gravarse un patrimonio como si fuese renta y todo ello sin admitir que el contribuyente acredite su exención, su no sujeción, su prescripción o una diferente imputación temporal, nos encontramos ante un desglose artificioso entre la imputación temporal y el devengo del origen del gravamen, olvidándose así el período de generación real de la renta, lo que infringe tanto el principio citado de capacidad contributiva como el de no confiscatoriedad, pues la cuota tributaria podría incluso superar la renta generada, como se verá.

Tiene cierto sentido, desde una perspectiva teórica, considerar como objeto de gravamen del IRPF el patrimonio resultante de la presunción tradicional de rentas no declaradas, pues lo habitual es que tal patrimonio se obtuviera con rentas no declaradas, lo que haría asimilable las unas al otro, ahora objeto de tributación. Pero la gran diferencia con la nueva norma es que esa presunción tradicional del antiguo art.39 de la LIRPF, permite la imputación de las rentas al período impositivo en que el contribuyente pruebe que se generaron –siempre que además no estén prescritas, en cuyo caso no resultarían gravadas-, lo que hace que sí respete plenamente el principio de capacidad contributiva.

Ahora bien, tal asimilación conceptual no tiene sentido en la novedosa presunción para activos en el exterior, al no admitir prueba alguna en contrario y, en apariencia, dejar fuera de las dos únicas pruebas negativas admitidas por la norma a las rentas no sujetas y a las exentas.

En definitiva, como dice SIMÓN ACOSTA “*se grava, lisa y llanamente, la titularidad de los bienes aunque el contribuyente demuestre que su titularidad no responde a una ocultación de renta*”²⁹⁷.

En efecto, en este caso daría igual que el contribuyente probara que las rentas no declaradas se generaron a lo largo de veinte o treinta años, porque el legislador manda que, en todo caso, se imputen en un único período impositivo, el último no

296 GANDARIAS CEBRIÁN, Leopoldo: ‘Imprescriptibilidad’ de ganancias injustificadas..., página 16.

297 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos...*, pág.53.

prescrito. Con ello, se afecta de lleno a la capacidad contributiva, ítem más al tratarse el IRPF del impuesto progresivo por antonomasia.

Por último, y como postrera muestra evidente de lo desacertada de la técnica legislativa utilizada y de la afectación de la norma a los pilares básicos del ordenamiento, nos recuerda SIMÓN ACOSTA que “*existe un consenso generalizado en que el impuesto sobre el patrimonio debe poder pagarse con la renta que produce, pues de otro modo el impuesto consume la fuente de riqueza*”²⁹⁸.

En el caso de las ganancias no justificadas derivadas de activos en el exterior ocurre exactamente lo contrario, pues el patrimonio se grava como renta, lo que supone utilizar una figura tributaria gravada con tipos que superan el 50 por ciento –el IRPF– para supuestos de hecho que, técnicamente, se deberían ver sometidos a otra figura tributaria –el IP–, gravado a un máximo del 2,5 por ciento como norma general.

No es posible intuir, desde esta óptica, mayor anomalía frente al principio de capacidad contributiva que este régimen informativo para bienes y derechos foráneos.

5.7. La perspectiva de la libre circulación de capitales

El estudio del Derecho de la Unión Europea aplicado a la nueva presunción, es el que plantea mayores interrogantes, que hacen presagiar el fracaso de su articulación y, por consiguiente, una quiebra de sus pretendidos objetivos.

Como se ha expuesto *ad nauseam*, cuando un contribuyente residente en el Reino de España sea titular de bienes o derechos sitos en el extranjero respecto de los que no cumpla la nueva obligación informativa, se aplicará una presunción –o ficción– en virtud de la cual se le imputará una ganancia no justificada por el valor de aquéllos al último de los ejercicios que no le hubiera prescrito, sin que ninguna prueba acreditativa de la prescripción de la renta que los generó pueda hacer decaer los efectos de la norma.

En cambio, si dichos bienes o derechos se encontraran en territorio español, no resultaría de aplicación dicha presunción específica, sino la presunción general aplicable a las ganancias no justificadas, que sí admite prueba en contrario conforme

²⁹⁸ SIMÓN ACOSTA, Eugenio: “Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio”.

el contribuyente era titular de los bienes o derechos en un período que ya se encuentra prescrito.

Cabe cuestionarse, pues, si esa diferencia de trato en situaciones comparables entre bienes o derechos situados en España y aquellos otros sitos en otros territorios, tiene su encaje en las libertades comunitarias previstas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE, en lo sucesivo²⁹⁹–.

DEL CAMPO ZAFRA lo tiene claro: *“no vale todo contra el fraude fiscal. Ciertamente que esta normativa puede afectar a grandes defraudadores o a políticos corruptos, pero también o sobre todo a muchísimas personas con patrimonios modestos en el extranjero (para estar obligado es suficiente con tener alguna vinculación con alguna cuenta, valor o inmueble con valor superior a 50.000, aunque sea teniendo un porcentaje simbólico), en particular a ciudadanos de la UE, que por culpa de esa obligación se cuestionan fijar o mantener su residencia en España, o bien mantener activos fuera. Vulnera claramente la libre circulación de capitales y personas”³⁰⁰.*

En este sentido, dos son los principios fundamentales de la Unión que pueden verse afectados por la norma española. A saber, por un lado, la libre circulación de capitales, regulada en el artículo 63 TFUE (antiguo artículo 56 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea o TCCE) –*<<1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. 2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países>>*- y, por otro, la libre prestación de servicios, garantizada por el artículo 56 del propio texto fundamental comunitario (antiguo artículo 49 del TCCE) –*<<En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación. (...)>>*–.

299 Diario Oficial de la Unión Europea –DOUE- núm. 83, de 30 de marzo de 2010, páginas 47 a 199 (153 págs.).

300 CAMPO ZAFRA, Alejandro del: “Europa no quiere que tengamos Modelo 720”.

No se olvide, sin embargo, que las libertades de residencia y de circulación también figuran proclamadas por la Constitución en su artículo 19³⁰¹, así como en el Convenio Europeo de los Derechos Humanos, en cuyo artículo 2 de protocolo nº 4 se protege igualmente la libertad de circulación³⁰².

En un plano genérico, el Tribunal Constitucional ha señalado –sentencia 28/1999, de 8 de marzo- que el valor o bien jurídico protegido por la libertad de residencia o circulación es la posibilidad de fijar por uno mismo el lugar donde estar de manera transitoria o permanente, de modo que:

<<No hay dificultad alguna en entender que la libertad de residencia no tiene por qué limitarse al derecho a fijar la propia residencia en un determinado espacio de amplitud mayor al del domicilio (localidad, villa o pueblo). La libertad de residencia puede legítimamente extenderse a concreciones mucho más específicas, sin excluir siquiera el derecho a fijar la residencia en una vivienda concreta y determinada, siempre desde luego, y eso sí, que con ello no se vean afectados otros derechos subjetivos.

En efecto, la libertad de residencia, reconocida en el art. 19 C.E., supone, ante todo, la libertad de habitar en un determinado lugar. Y, en este sentido, el domicilio es siempre, precisamente, lugar en el que se habita, si bien tal habitación, para determinar la existencia del domicilio, ha de hallarse cualificada por la presencia de determinadas notas. Cuáles sean esas notas dependerá de la concreta consideración del domicilio en cada caso, pudiendo hacer referencia, por ejemplo, a la habitualidad, como vendría a ser lo propio del concepto de domicilio del Código Civil (art. 40), a constituir el lugar donde se establece la sede jurídica de la persona o, en fin, a aquel donde se desarrolla la vida privada de la persona física, como es lo característico del concepto de domicilio cuya inviolabilidad está protegida por el art. 18 C.E. (STC 22/1984 ó 50/1995). En cualquier caso, lo que no puede discutirse es que el derecho a habitar en un determinado lugar, "el derecho subjetivo y personal a determinar libremente el lugar o lugares donde se desea residir transitoria o permanentemente" (ATC 227/1983, fundamento jurídico 2º) que el art. 19 C.E. proclama, implica el reconocimiento a su titular del poder de configurar esa residencia con los elementos propios del domicilio, con lo que resulta que es también un derecho a la libre elección del mismo.

Ahora bien, es claro que las libertades de circulación y residencia no confieren, como es natural, un poder jurídico omnímodo a favor de su titular, ya sea en orden a pasar por

301 <<Artículo 19. Los españoles tienen derecho a elegir libremente su residencia y a circular por el territorio nacional. Asimismo, tienen derecho a entrar y salir libremente de España en los términos que la ley establezca. Este derecho no podrá ser limitado por motivos políticos o ideológicos>>.

302 <<Artículo 2. Libertad de circulación.

1. Toda persona que se encuentre legalmente en el territorio de un Estado tiene derecho a circular libremente por él y a escoger libremente su residencia.

2. Toda persona es libre de abandonar un país cualquiera, incluso el suyo.

3. El ejercicio de estos derechos no puede ser objeto de más restricciones que las que, previstas por la ley, constituyen medidas necesarias, en una sociedad democrática, para la seguridad nacional, la seguridad pública, el mantenimiento del orden público, la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y libertades de terceros.

4. Los derechos reconocidos en el párrafo 1 pueden igualmente, en ciertas zonas determinadas, ser objeto de restricciones previstas por la ley y que estén justificadas por el interés público en una sociedad democrática>>.

cualquier lugar, ya sea en orden a habitar en él. Así, la propiedad privada, en cuanto garantía institucional (art. 33.1 C.E.), constituye un primer y evidente condicionamiento al ejercicio de tales libertades. De este modo, en lo que aquí nos interesa, debe tenerse presente que, para habitar lícitamente en un lugar es necesario disfrutar de algún derecho, cualquiera que sea su naturaleza, que habilite al sujeto para la realización de tal uso del bien en el que pretende establecerse.>>

Siguiendo a DÍEZ-PICAZO, “en su faceta de libertad de residencia, el art. 19 CE impone a los poderes públicos el deber de no interferir en la elección personal del lugar donde vivir. (...) Así, el mencionado deber de no interferencia significa una prohibición de impedir u obstaculizar la fijación de residencia, pero no que deba haber una absoluta uniformidad en todo el territorio nacional de las obligaciones y cargas anejas a la condición de residente, tales como, por ejemplo, los tributos locales o las normas urbanísticas (SSTC 8/1986 y 90/1989).”³⁰³

Volviendo a la libertad de circulación de capitales, como señalan CARRERAS y DE MIGUEL, la norma comunitaria no prevé una definición exacta y a pesar de que “constituye la menos conocida de todas las libertades fundamentales comunitarias, no obstante, desarrolla una función decisiva en tanto que es condición esencial para el ejercicio de otras libertades”³⁰⁴, puesto que si no se garantizara esta libertad, tampoco sería posible el ejercicio efectivo de la libertad de circulación de personas, mercancías y servicios.

Resulta fácilmente constatable que la novedosa obligación de información de bienes y derechos en el extranjero podría disuadir, aunque lógicamente no impida, a los contribuyentes españoles de invertir en depósitos, cuentas, valores o inmuebles en el extranjero. En palabras de la AEDAF, “aunque indirectamente no se impide la libre circulación de capitales, es claro que una medida de este tipo tiene un importante efecto sobre los residentes españoles, desincentivando la inversión en cuentas, títulos-valores, seguros o bienes inmuebles situados fuera del territorio español o animando a los que ya los tienen a repatriarlos a España, puesto que, a igualdad de rendimientos, los costes indirectos que acompañarían a la apertura de una cuenta corriente, compra de valores o de inmuebles en un país miembro de la UE o en un país tercero, harían replantear la idoneidad de la inversión”³⁰⁵.

303 DÍEZ-PICAZO, Luis María: *op.cit.*, pág.289.

304 CARRERAS MANERO, Olga; y Sabina DE MIGUEL ARIAS: “Los efectos en el ámbito tributario del abuso de las libertades comunitarias y la jurisprudencia dictada por el TJUE”, pág. 76.

305 AEDAF: *La obligación de informar...*, pags.22 y 23.

También para FALCÓN, “estas normas –en referencia al art.39.2 LIRPF y 134.6 LIS- suscitan serias dudas desde la perspectiva de la libre circulación de capitales, pues probablemente exceden con mucho lo razonablemente necesario para evitar fraudes o abusos, especialmente cuando los bienes están situados en países o territorios con los que existe un adecuado nivel de intercambio de información (aunque éste sea sólo previa solicitud)”³⁰⁶. Así, según su criterio, “aunque no se impide la libre circulación de capitales, 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”³⁰⁷.

Ahora bien, la libre circulación de capitales no es un derecho ilimitado y es el propio TFUE el que establece –básicamente, en el apartado 2 del artículo 65- que sus disposiciones no serán obstáculo para aplicar restricciones por parte de los Estados miembros, siempre y cuando éstas fuesen compatibles con los Tratados, si bien las medidas internas nunca podrán ser un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos –apartado 3, del mismo precepto-. En efecto:

<<2. Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con los Tratados. 3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63>>.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea –TJUE o Tribunal de Luxemburgo, en lo que resta- ha tenido ocasión de pronunciarse acerca de ciertas medidas que podrían considerarse similares a la española, adoptadas por otros Estados miembros, aunque ninguna de ellas llega a un resultado práctico –la imprescriptibilidad de la deuda y la batería de sanciones adjuntas- tan agresivo.

En efecto, en los Países Bajos se configuró una norma en virtud de la cual se prolongaba el plazo de prescripción cuando el impuesto en cuestión afectaba a elementos poseídos o producidos en el extranjero. De esta manera, de los 5 años para la prescripción de la deuda tributaria previstos con carácter general en la normativa de

306 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *El Anteproyecto...*, pág.11.

307 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La obligación...*, pág.17.

dicho territorio, se pasaría a un plazo de 12 años por el mero hecho de que hubiera elementos foráneos en la obligación tributaria incumplida.

Se trataba de la Ley General Tributaria de los Países Bajos –*Algemene Wetinzake Rijksbelastingen* o AWR-, cuyo artículo 16 disponía, por un lado, en su apartado 3º, que *<<la facultad para practicar una liquidación complementaria expirará una vez transcurridos cinco años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda tributaria (...)>>* y, por otro, en su apartado 4º que *<<si el impuesto recaudado de menos afecta a un elemento imponible poseído o producido en el extranjero, no obstante lo dispuesto en el apartado 3, primera frase, la facultad para practicar la liquidación complementaria expirará una vez transcurridos doce años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda tributaria>>*.

Asimismo, la normativa del Impuesto sobre Sucesiones belga también fue objeto de estudio por el TJUE, pues establecía una ampliación del plazo de comprobación del valor de acciones nominativas de cualquier sociedad de la que el causante fuera accionista y cuya dirección efectiva estuviera fuera del territorio belga, pasando del plazo general de dos años a otro más prolongado de diez.

Así, el artículo 137, apartado 1, número 2º del *code des droits de succession* (código de sucesiones) aprobado por real decreto nº 308, de 31 de marzo de 1936, confirmado por la Ley de 4 de mayo de 1936, señalaba que *<<prescriben a los dos años las acciones dirigidas a la valoración de bienes sujetos a tal control y de los derechos, intereses y multas en caso de infravaloración de tales bienes; prescriben a los diez años las relativas a los derechos, intereses y multas en caso de infravaloración de bienes no sujetos a tasación, estos plazos de prescripción se contarán a partir de la fecha de presentación de la declaración>>*. Este precepto se ha de poner en relación con el artículo 111 del propio texto legal, que disponía que *<<para determinar que la totalidad o una parte de los bienes hereditarios que se hallan en el territorio del Reino, que han sido declarados por su valor de venta, han sido valorados a la baja, el recaudador, sin perjuicio de los demás medios de prueba previstos en el artículo 105, podrá reclamar la tasación de los citados bienes (...)>>*.

El objetivo de las formulaciones legales transcritas sería el mismo que el deseado por el legislador español que configura la Ley 7/2012, esto es, aumentar la capacidad temporal de la Administración tributaria respectiva para comprobar deudas que, por tener una raíz extranjera, serían de más fácil ocultación al fisco.

Sin embargo, se comprueba a primera vista que, en los casos ya juzgados por Luxemburgo, ni muchísimo menos se llega a la imprescriptibilidad *de facto* que promueve la norma española, tratándose más bien de medidas de flexibilización o ampliación de los plazos de prescripción para rentas que, como se ha dicho, son por naturaleza de difícil acceso informativo para la Administración respectiva.

Para FALCÓN Y TELLA, “*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 excepción o derogación 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. La obligación universal de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero superiores a 50.000 euros debe por tanto calificarse con toda propiedad como una restricción inaceptable a la libre circulación de capitales*”³⁰⁸.

Bien, centradas así las semejanzas y diferencias entre la nueva presunción de incrementos de patrimonio española prevista para activos en el exterior y los citados instrumentos de control del patrimonio foráneo de otros territorios de la Unión, es importante entrar en la exégesis que realiza el Tribunal de Luxemburgo sobre las normas neerlandesa y belga, para a partir de ahí extraer posibles conclusiones que afecten a la norma española.

En este sentido, el TJUE empieza precisando a modo de principio, en las dos resoluciones que resuelven los asuntos mencionados -Sentencias de 11 de junio de 2009, asuntos X (C-155/08) y E.H.A. *Passenheim-van Schoot* contra *Staatssecretaris van Financiën* (C-157/08)³⁰⁹ y de 15 de septiembre de 2011, asunto *Oliver, Julie y Marie Halley versus Belgische Staat* (C-132/10)³¹⁰-, que las normativas enjuiciadas pueden hacer menos atractivo transferir activos o invertir en otros Estados miembros, con lo que ambos casos pueden constituir una restricción a la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 63, al constituir un elemento disuasorio para que los

³⁰⁸ FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La obligación de informar...*, pág.16.

³⁰⁹ Asunto al que también denominaremos “caso holandés”.

³¹⁰ También, “caso belga”.

residentes en un Estado de la Unión inviertan, tengan activos financieros o desarrollen movimientos de capitales en otros países comunitarios³¹¹.

Ahora bien, continúa el juzgador comunitario precisando que no toda restricción de una libertad fundamental supone una vulneración del Tratado constituyente y, así, razones imperiosas de interés general, como la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales o la lucha contra el fraude fiscal, pueden justificar determinadas restricciones al ejercicio de aquellas.

Precisamente, ese tipo de justificaciones –garantizar el control fiscal y la lucha contra el fraude- son las que adujo el Gobierno belga, en el caso analizado, para fundamentar la extensión del plazo de prescripción tributaria a activos foráneos. Así, -apartado 27- *“por lo que se refiere a la eficacia de los controles fiscales, la aplicación de un plazo de prescripción superior para la evaluación de las acciones de sociedades situadas en otro Estado miembro distinto al Reino de Bélgica es necesaria para poder recabar la información relativa a éstas”*; en cuanto a la lucha contra el fraude fiscal –apartado 28- *“tal plazo ofrece a las autoridades tributarias belgas, en caso de descubrirse una infravaloración de las acciones ubicadas en el extranjero, la posibilidad de iniciar una investigación y, cuando resulte que dichas acciones quedaron sujetas al impuesto por un importe demasiado bajo, aplicar una imposición complementaria”*.

Además, se sostenía que –apartado 29- *“una legislación como la controvertida es necesaria para remediar la imposibilidad real para dichas autoridades de recabar información sobre los activos poseídos en un Estado miembro que no sea el Reino de Bélgica”*, pues *“un Estado miembro puede formular una solicitud de información, presentada sobre la base del artículo 2 de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, sólo en el caso preciso de que ya disponga desde un principio de datos suficientes”*.

311 Así, el apartado 39 de la sentencia del año 2009 señala que *“la aplicación a los contribuyentes de un plazo ampliado para la liquidación complementaria, en lo que respecta a los activos que poseen fuera de ese Estado miembro (su estado de residencia) y a los rendimientos que de ellos obtienen, puede hacer menos atractivo para estos contribuyentes transferir activos a otro Estado miembro, con el fin de beneficiarse de los servicios financieros allí ofrecidos, que mantener dichos activos y obtener servicios financieros en (el país de residencia)”*. En similares términos, la resolución judicial del 2011 indica –apartado 24- que *“la aplicación de un plazo de prescripción superior a los herederos titulares de acciones de una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro distinto (del Estado de residencia) puede tener por consecuencia disuadir a los residentes belgas de invertir o de mantener las inversiones en activos situados fuera de dicho Estado miembro, dado que sus herederos se encontrarán durante más tiempo con la incertidumbre de poder ser objeto de una liquidación tributaria complementaria”*.

En similares términos se justifican los Gobiernos neerlandés, belga e italiano en la otra resolución antes citada, del año 2009, sosteniendo con relación a la preservación de la eficacia de los controles fiscales, que la aplicación del plazo ampliado de prescripción para activos poseídos por un residente en el exterior “*se explica por la imposibilidad práctica, para la hacienda pública de ese Estado miembro, de obtener información sobre los activos y rendimientos procedentes de otro Estado miembro*”. En este mismo sentido, se recuerda que el propio legislador comunitario, en la Directiva 2003/48, “*reconoció que, << dado que no están coordinados los sistemas impositivos nacionales relativos a la tributación de los rendimientos del ahorro en forma de pagos de intereses, particularmente los intereses percibidos por no residentes, siguen siendo todavía frecuentes los casos de residentes que consiguen eludir toda tributación en su Estado miembro de residencia por los intereses percibidos en un Estado miembro distinto del de su residencia >>*” –apartado 42-. Así las cosas, “*la aplicación de un plazo ampliado para la liquidación complementaria compensa igualmente el lapso de tiempo requerido para obtener información mediante la asistencia mutua entre Estados miembros*”.

En cuanto a la necesidad de la lucha contra el fraude fiscal, la argumentación utilizada por los Estados afectados en este mismo caso es sumamente pobre, pues se limita a recordar que la normativa cuestionada sólo se aplica a los activos ocultos a la hacienda pública patria respectiva y que “*esta carece de todo punto de partida concreto para iniciar una investigación de oficio, es decir, sólo en los casos de fraude o evasión fiscal*” –apartado 44-.

Es bien cierto que razones como la prevención del fraude fiscal o garantizar la eficacia de los controles fiscales pueden conllevar *a priori* la restricción de libertades fundamentales, como puso de manifiesto tempranamente la sentencia de 20 de febrero de 1979 –asunto *Rewe-Zentral AG*, conocido popularmente como caso *Cassis di Dijon* (C-120/78)-, al indicar en su apartado 8 que “*los obstáculos a la circulación intracomunitaria que sean consecuencia de disparidades entre legislaciones nacionales relativas a la comercialización de los productos controvertidos deben aceptarse en la medida en que estos preceptos sean necesarios para cumplir las exigencias imperativas relativas, en particular, a la eficacia de los controles fiscales, a la salvaguardia de la salud pública, a la lealtad de las transacciones comerciales y a la protección de los consumidores.*”

Ahora bien, tal restricción sólo se puede justificar por razones imperiosas de interés general, siempre que la medida sea adecuada para garantizar el fin perseguido y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo –STJCE de 11 de octubre de 2007, asunto ELISA (C-451/05)³¹²-:

<< (81) Es cierto que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la lucha contra el fraude fiscal es una de las razones imperiosas de interés general que pueden justificar la restricción de alguna de las libertades de circulación (véase la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 32, y la de 30 de enero de 2007, Comisión/Dinamarca, C-150/04, Rec. p. I-0000, apartado 51 y jurisprudencia que allí se cita).

(82) Sin embargo, tal restricción debe ser apropiada para alcanzar el objetivo perseguido y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzarlo (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Manninen, apartado 29; Centro di Musicologia Walter Stauffer, apartado 32, y Comisión/Dinamarca, apartado 46, y la sentencia de 5 de julio de 2007, Comisión/Bélgica, C-522/04, Rec. p. I-0000, apartado 47)>>.

De alguna manera, el legislador patrio parece que estuviera advirtiendo tales deficiencias en su obra, a la hora de redactar la nueva normativa antifraude debido a que, esos, precisamente, fueron los motivos que dieron lugar según la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012 a la aprobación de semejante medida informativa sobre bienes y derechos en el extranjero y los efectos de su incumplimiento, señalándose a tales efectos que:

<<la globalización de la actividad económica en general, y la financiera en particular, así como la libertad en la circulación de capitales, junto con la reproducción de conductas fraudulentas que aprovechan dichas circunstancias, hacen aconsejable el establecimiento de una obligación específica de información en materia de bienes en el extranjero (...) y como complemento necesario de la misma, se introduce una modificación en las normas del IRPF y del IS, para regular la incidencia que en el ámbito de las ganancias de patrimonio no justificadas y de la presunción de obtención de rentas, respectivamente, pueda tener la no presentación en plazo de tal obligación de información (...)>>³¹³.

³¹² Vide, también, el asunto *Etablissements Rimbaud* (C-72/09), de 28 de octubre de 2010.

³¹³ Para Hugo López, *op.cit.*, pág.18, técnicamente nos hallamos ante un Preámbulo, por lo que la denominación utilizada por el legislador –como Exposición de Motivos- sería errónea. En este sentido, la nueva Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común, ha establecido como principio de buena regulación, en su artículo 129, que “en la exposición de motivos o en el preámbulo, según se trate, respectivamente, de

Sin embargo, si bien queda claro que el desiderátum del legislador se coherente con las causas apriorísticamente aceptables para fundamentar la restricción de una libertad comunitaria, lo cierto es que la regulación subyacente plantea si se ha ido mucho más allá de lo que resulta admisible en su ejecución concreta, desde la perspectiva de la proporcionalidad. En otras palabras, deberá comprobarse si la discrepancia entre el desiderátum *preambular* y la normativa subsiguiente, es contraria a la proporción con la que debe actuar todo legislador.

En este orden de cuestiones LÓPEZ LÓPEZ razona que, *“aunque la normativa española no explicita nada al respecto, la diferente regulación que reciben las ganancias patrimoniales no justificadas y la presunción de obtención de rentas, cuando éstas proceden de bienes ubicados en el extranjero, respecto de la que resulta aplicable cuando los bienes ocultados se hallan en territorio español, podría justificarse por las mayores dificultades que tiene la Administración Tributaria española para efectuar las comprobaciones en los primeros casos, como consecuencia de la menor o nula información de que dispondrá cuando la comprobación afecte a bienes situados en el extranjero, así como las especiales dificultades que encontrará para su obtención”*³¹⁴.

La puesta en práctica posterior, por parte de la Administración tributaria española, de la nueva normativa también ha tenido en cuenta las libertades previstas en los Tratados de Funcionamiento de la Unión Europea, si bien con el único objetivo de saltárselas utilizando la dialéctica, lo que inmediatamente trae a la memoria el clásico latinajo *excusatio non petita, accusatio manifesta*.

En efecto, esto es lo que ha ocurrido con un supuesto en el que a un contribuyente – un jubilado granadino del que se ha hablado con anterioridad- se le ha dictado un acta en disconformidad en un procedimiento de comprobación e investigación relativo al modelo 720, aplicándole toda la dureza de la nueva norma por incumplir con el deber informativo sobre activos en el exterior, imputándole una ganancia no justificada en el primer año de aplicación de la norma -2012- y la sanción específica del 150 por ciento.

El actuario del fisco redactor del texto de la propuesta de liquidación es especialmente cuidadoso a la hora de señalar, literalmente, que:

anteproyectos de ley o de proyectos de reglamento, quedará suficientemente justificada su adecuación” a los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia.

314 *Ibidem*, pág.19.

<<Este apartado 2 –del artículo 39 LIRPF- no supone un mecanismo de cierre del sistema para considerar de forma global toda la renta del obligado tributario, sino que se refiere al tratamiento de unos bienes concretos (determinadas cuentas, valores e inmuebles) a los que la Ley da un tratamiento específico. Además, este apartado establece que “en todo caso” esa regularización tendrá la consideración de ganancia de patrimonio no justificada>>.

Con esta redacción se intenta, seguramente, quitarle trascendencia al precepto, señalando que sólo se aplicará en casos muy puntuales –sobre bienes concretos- y, por ende, ello sería compatible con las libertades comunitarias como si fuera una medida de excepción³¹⁵.

No van por estos derroteros, sin embargo, los criterios que sigue la jurisprudencia comunitaria para determinar la existencia o no de una limitación o restricción que pueda considerarse insoportable para las libertades comunitarias.

En palabras del Tribunal de Luxemburgo, *“una restricción a la libre circulación de capitales solo puede aceptarse por dicho motivo –por razones imperiosas de interés general- si es idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue sin ir más allá de lo necesario para alcanzarlo”*³¹⁶.

Ello significa que, para ser lícitas las normas fiscales nacionales dirigidas a impedir prácticas abusivas o de evasión fiscal, deben ser proporcionadas al fin perseguido, como se señala en el apartado 73 de la STJUE C-524/04, de 13 de marzo de 2007, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation contra Commissioners of Inland Revenue*: *“la mera circunstancia de que una sociedad residente obtenga un préstamo de una sociedad vinculada establecida en otro Estado miembro no puede invocarse para justificar una presunción general de prácticas abusivas y servir de justificación a una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p. I-7587, apartado 45; X e Y, antes citada, apartado 62; de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 27, y Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apartado 50)”*.

³¹⁵ Tal argumentación, mirada desde el prisma del principio constitucional de igualdad, merece serios reproches como ya se ha visto.

³¹⁶ Verbigracia, en el apartado 31 de la sentencia de 15 de septiembre de 2011 y en el 47 de la de 11 de junio de 2009, con expresa mención del apartado 28 de la sentencia Comisión *versus* Francia, asunto C-334/2002.

También lo indica la primera carta de contestación que recibieron de la Comisión Europea los denunciantes del nuevo régimen de bienes y derechos en el extranjero, en la que se indicaba que *“desde la óptica de la información de la que disponen las autoridades españolas a fin de garantizar la imposición de la (pasada/futura) renta de sus residentes, las situaciones de los activos situados en España no es necesariamente comparable con la de los activos situados en el extranjero. Cabe señalar que, incluso en el caso de que la obligación de declarar se considerara una restricción, con arreglo a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscal o de garantizar la eficacia de los controles fiscales podría constituir una razón imperiosa de interés general capaz de justificar esa restricción del ejercicio de las libertades fundamentales contempladas en el TFUE. Por lo tanto, las medidas nacionales que restringen el ejercicio de las libertades fundamentales pueden estar justificadas, siempre que sean apropiadas para alcanzar el objetivo perseguido y no vayan más allá de lo que es necesario para lograrlo”* –apartado I.2-.

En esta misma línea, la Comisión Europea señaló en una comunicación sobre medidas antiabuso que debe hallarse *“el justo equilibrio entre el interés público de combatir las prácticas abusivas y la necesidad de evitar una restricción exagerada de la actividad transfronteriza en el interior de la UE”*, de modo que no se produzcan *“obstáculos indebidos al ejercicio de los derechos que la legislación comunitaria confiere a los particulares y a los operadores económicos, con el fin de garantizar que tales normas no resulten desproporcionadas frente al objetivo de reducir los abusos”* – COM (2007) 785³¹⁷-.

Por las palabras de ambos organismos comunitarios –el de Gobierno y el judicial que se acaban de mencionar-, resulta claro que deberá valorarse específicamente cada medida restrictiva *ad hoc* fijada por un Estado miembro, para valorar si resulta desproporcionada o no.

En la citada carta por la que la Comisión envía sus primeras impresiones a los denunciantes del modelo 720 español, se señala apriorísticamente que *“la obligación de declarar determinados activos situados en el extranjero parece fundada en criterios objetivos y, en muchos aspectos, proporcionada. En primer lugar, la obligación de*

317 Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, relativo a la aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa –dentro de la UE y en relación con terceros países.

declarar reviste carácter general. Se impone sin discriminación alguna a todos los contribuyentes residentes en España, ya sean personas físicas o jurídicas, ciudadanos españoles o de otros Estados miembros de la UE, siempre que los contribuyentes detienen (sic) activos cubiertos por la obligación de declarar situados en el extranjero. En segundo lugar, su ámbito de aplicación pretende abarcar también los activos situados en el extranjero que no se inscriben en el marco jurídico de la UE, actualmente en vigor. La declaración de los activos situados en el extranjero representaría, por tanto, una fuente de información sobre las fuentes de renta imponible pasadas y futuras de los contribuyentes residentes. En tercer lugar, la lista de los activos que deben declararse es limitada, ya que abarca tres categorías de activos (cuentas bancarias, valores, derechos y contratos de seguros de vida, y bienes inmuebles). En cuarto lugar, la obligación de declarar se aplica únicamente si el valor de los activos en cuestión supera al final del ejercicio (o ha superado durante el año) el importe de 50.000 euros. Este umbral se aplica por separado a cada una de las categorías de activos de que se trate. Por lo tanto, una determinada categoría de activos solo deberá declararse si supera el umbral. Por último, la declaración debe presentarse solamente una vez y debe renovarse únicamente en caso de que el valor de los activos en una categoría particular aumente en más de 20.000 euros³¹⁸- apartado I.2-”.

A los efectos de realizar la valoración sobre la proporción de una medida limitativa de las libertades, el TJUE se sirve en las dos resoluciones que se han referenciado, de dos circunstancias que deben ser objeto de análisis de forma separada. Así, “*la primera hipótesis corresponde a una situación en la que los elementos imposables en un Estado miembro y situados en otro Estado miembro se han ocultado a las autoridades tributarias del primer Estado miembro y éstas no disponen de indicio alguno sobre la existencia de dichos elementos que permita emprender una investigación*” –apartado 63 de la sentencia de 11 de junio de 2009-. Por su parte, “*la segunda hipótesis corresponde a una situación en la que las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios sobre los elementos imposables situados en otro Estado miembro que permiten iniciar una investigación*” –apartado 74 de la misma resolución-.

³¹⁸ La información que ha recibido la Comisión de las autoridades españolas no es del todo precisa porque, primero, el umbral de los 50.000 euros se debe tener en cuenta a final de cada año natural, de modo que si a 31 de diciembre se superara dicha cifra, existiría obligación de declarar los activos en el exterior, pero no así si tal umbral “se ha superado durante el año”; y, segundo, porque esa solución tan amable relativa a que la declaración, a priori, solo se presenta una vez, no es cierta pues, además de dar lugar a una nueva obligación informativa un aumento de

En el segundo caso, esto es, cuando el Estado en cuestión disponga de indicios de la existencia de hechos imposables en el extranjero, el criterio del Tribunal de Luxemburgo es que no podría considerarse proporcionada una medida de ampliación –insistimos, no de imprescriptibilidad- del plazo de prescripción con efectos exclusivos en elementos foráneos³¹⁹.

Es lo que indica el Tribunal en la sentencia referente a la legislación holandesa antes citada al considerar que, si existen indicios que permiten dirigirse a otro Estado miembro, a través de los mecanismos de asistencia mutua previstos en la Directiva 77/799/CEE, de 6 de diciembre de 1979 o en los convenios para evitar la doble imposición con cláusulas de intercambio de información, el hecho de que los bienes se encuentren en el extranjero no justificaría *per se* la ampliación del plazo del que, con carácter general, dispone la Administración para liquidar.

De esta manera, si a través de los diversos mecanismos de intercambio de información tributaria entre administraciones que existen en la actualidad, la Administración dispusiera –o, más bien, pudiera o debiera disponer- de indicios sobre la existencia de los bienes en el extranjero, una medida de ampliación del plazo de prescripción –que en nuestro caso llegaría hasta el infinito- sería contraria a la libre circulación de capitales.

En palabras del Tribunal, en la sentencia del caso belga, *“cuando las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios que les permiten dirigirse a las autoridades competentes de otros Estados miembros, por medio de la asistencia mutua prevista en la Directiva 77/799 o por medio de la prevista en los convenios bilaterales, con el fin de que estas últimas autoridades les comuniquen la información*

valor de 20.000 euros, también existirá un nuevo deber informativo si se transmiten valores, activos financieros, derechos o contratos de seguro previamente declarados.

319 En este mismo sentido, la STJUE C-101/05 -asunto Skatterverket contra A-, de 18 de diciembre de 2007 de la que se hablará unas páginas más adelante, a los efectos de evaluar si resulta justificada la denegación de una exención a sociedades no residentes, distingue claramente entre aquellos supuestos en que la Hacienda Pública del país en cuestión puede recabar información o no del país tercero. Así, se señala que *“el Tribunal de Justicia ha declarado que un Estado miembro no puede invocar la imposibilidad de solicitar la colaboración de otro Estado miembro para efectuar investigaciones o recabar informaciones para justificar la denegación de una ventaja fiscal. En efecto, aunque la comprobación de los datos proporcionados por el contribuyente resulte difícil, especialmente debido a los límites al intercambio información previstos en el artículo 8 de la Directiva 77/779, nada impide que las autoridades fiscales afectadas exijan al contribuyente las pruebas que estimen necesarias para la liquidación correcta de los impuestos de que se trate y, en su caso, denieguen la exención solicitada de no aportarse tales pruebas”* –apartado 58-. Y continúa indicando que *“esta jurisprudencia, que se refiere a las restricciones al ejercicio de las libertades de circulación dentro de la Comunidad, no puede aplicarse íntegramente a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y los países terceros, puesto que tales movimientos se inscriben en un contexto jurídico distinto del de los asuntos que dieron lugar a las sentencias mencionadas en los dos apartados precedentes”* –apartado 60-. De ahí, se concluye que *“cuando la normativa de un Estado miembro supedita la concesión de una ventaja fiscal a requisitos cuya observancia sólo puede ser comprobada recabando información de las autoridades competentes de un país tercero, este Estado miembro está facultado, en principio, para denegar dicha ventaja si resulta imposible obtener dichas informaciones del país tercero debido, especialmente, a la inexistencia de una obligación convencional de dicho país de proporcionar la información”* –apartado 63-.

necesaria para liquidar correctamente el impuesto, el simple hecho de que los elementos imponibles de que se trate se encuentren en otro Estado miembro no justifica la aplicación general de un plazo suplementario para la liquidación complementaria que no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a estos mecanismos de asistencia mutua” –apartado 36-.

En este punto, vale la pena recordar que el Reino de España forma parte de diversos mecanismos multilaterales de intercambio de información de carácter tributario en la actualidad, y ya lo era en 2012, cuando se instauró el nuevo deber informativo para activos en el exterior, los cuales han sido enumerados en un apartado anterior de este trabajo.

A modo de recordatorio, a nivel multinacional resulta destacable la creación reciente de un modelo estandarizado de intercambio de información por parte de la OCDE en el mes de julio de 2014 –conocido como *Common Reporting Standar-*, entre los cuales se encuentra España, incluyéndose entre los firmantes varios países exóticos de lo que se venían considerando como paraísos fiscales –Aruba, Bermudas, Islas Vírgenes, Caimán, Curazao, Chipre, Gibraltar, Isla de Man, Jersey, etc.-. El 8 de diciembre de 2015, por su parte, la Unión Europea aprobó los acuerdos de intercambio de información tributaria de cuentas bancarias con Suiza y con Lichtenstein, que tiene previsto su entrada en vigor el 1 de enero de 2018. El mismo camino lleva Andorra, con quien también está previsto que se produzca ese intercambio de información con efectos 1 de enero de 2018.

Esta limitación a la ampliación de plazos de prescripción relativa a la existencia de indicios de la existencia de rentas foráneas, resulta de axial importancia en el momento actual, en el que en el ámbito europeo existe un avance hacia el intercambio automático de información. Así, por lo que se refiere a la conocida como “*Directiva de la Fiscalidad del Ahorro*”, debe indicarse que su clausulado posibilita el suministro automático de información referida a cuentas corrientes y otros activos financieros generadores de intereses, abarcando tanto la Unión Europea como determinados territorios dependientes y europeos. En idéntico sentido, una vez entre en vigor el Acuerdo *FATCA* suscrito por España con los Estados Unidos de América, existirá una circulación recurrente de información sobre cuentas y activos financieros, de modo que también desde esta perspectiva podría verse afectado el principio de libre circulación de capitales con la nueva obligación informativa de bienes y derechos en el extranjero.

De lo anterior, SÁNCHEZ ALVAREZ extrae la conclusión de que *“las autoridades españolas pueden perfectamente comprobar la veracidad de las declaraciones de sus contribuyentes sobre activos en otros Estados miembros a través de mecanismos como la Directiva 2011/16/UE sobre asistencia mutua en materia tributaria. En los casos de cuentas corrientes y otros activos financieros generadores de intereses, el suministro de información sobre rendimientos extranjeros es automático, en el ámbito cubierto por la Directiva de Fiscalidad del Ahorro y por los acuerdos sobre medidas equivalentes a ésta (Unión Europea y territorios dependientes, como las Islas del Canal, la Isla de Man, Gibraltar, y varias islas del Caribe, San Marino, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y Suiza). La libre circulación de capitales resultará también vulnerada en el caso de activos financieros situados en EEUU una vez entre en vigor el Acuerdo FATCA suscrito por España”*³²⁰.

De conformidad con el criterio expuesto y con los antecedentes legales de la normativa belga, en la resolución citada de 15 de septiembre de 2011, el Tribunal europeo llega a la conclusión de que la medida de ampliación de dos a diez años del plazo de prescripción resultaba desproporcionada, pues existiendo indicios suficientes para recabar información a través de los instrumentos de asistencia mutua previstos en el Convenio para evitar la Doble Imposición entre Francia y Bélgica, se fue más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales y combatir el fraude fiscal.

Por consiguiente, cabe concluir que cuando una Administración tributaria tuviera algún tipo de indicio –o pudiera llegar a tenerlo por aplicación de alguno de los mecanismos legales existentes a tal efecto- acerca de la existencia de bienes o derechos en el extranjero, resultaría claramente incompatible con la libre circulación de capitales prevista en el artículo 63 TFUE una ampliación del plazo de prescripción general de las deudas tributarias, por la falta de proporcionalidad de una medida de ese tipo.

Es lo que apunta también la Comisión en la carta de contestación a los denunciantes de la Ley 7/2012 española, al señalar en el apartado I.3.2.b) que *“la Comisión opina que, a la vista de la jurisprudencia del TJUE, la normativa española podría infringir el Derecho de la UE en lo que se refiere a los activos situados en el territorio de la UE y del EEE y que estén sujetos a cierto grado de intercambio de información. Aun cuando una restricción derivada de un plazo de prescripción más prolongado pueda estar justificada por la necesidad de luchar contra el fraude fiscal, hace falta, no obstante,*

320 SÁNCHEZ ÁLVAREZ, Jorge: “Una manifiesta vulneración del Derecho de la UE”, pág.15.

que sea proporcionada. (...) Así pues, un plazo de prescripción más largo podría no ser compatible con el Derecho de la UE cuando la Administración tributaria dispone ya de datos procedentes de otras fuentes sobre los activos situados en el extranjero, en particular en un marco legal de la UE o del EEE”.

Debe destacarse en este momento del análisis que, para la jurisprudencia comunitaria, no es trascendente el cumplimiento efectivo o no de los intercambios de información tributaria entre Estados previstos en un instrumento normativo, siendo lo relevante la posibilidad –esto es, la configuración legal- de dicho flujo de información, de ahí que en las conclusiones previas hayamos realizado un añadido en forma condicional al tiempo verbal indicativo.

En efecto, así se expone claramente en la sentencia del caso belga, señalándose que –apartado 37- *“aunque dicha Directiva –la de asistencia mutua del año 1977- no se aplica a los derechos sucesorios, del expediente sometido al Tribunal de Justicia se desprende que no está excluido que las autoridades tributarias belgas hubieran podido recurrir, para comprobar el valor de las acciones de que se trata, a otros instrumentos de asistencia mutua como, en particular, el Convenio entre Francia y Bélgica para evitar la doble imposición y resolver determinadas cuestiones en materia de impuestos sobre sucesiones y derechos de registro”.*

En otros términos, si el flujo de información entre los Estados no es correcto por culpa de la ineficiencia de los sistemas implementados por las autoridades nacionales en sus relaciones tributarias, ello no podrá justificar una medida legal desproporcionada.

En cualquier caso, lo que es cierto es que la redacción española de la novedosa presunción de obtención de ganancias no justificadas para bienes o derechos situados en el extranjero, no imposibilita o enerva en modo alguno su aplicación para el caso de que la Administración tuviera –o pudiera tener- conocimiento o indicios de la existencia de tales bienes, lo que hace plausible que desde esta perspectiva incumpla automáticamente la regla de proporcionalidad que se acaba de exponer.

Más aún, teniendo en cuenta la repetida especificidad de la norma patria que, como se ha dicho, va mucho más allá de una mera ampliación del plazo de prescripción, como ocurría en los casos enjuiciados por el tribunal europeo, fijando realmente la práctica imprescriptibilidad de la deuda tributaria originaria de los activos en el exterior.

Debe recordarse, en este orden de cosas, que pudiera darse el caso de que el contribuyente que no ha informado sobre esos bienes en el extranjero a través del formulario creado a tal efecto –el conocido modelo 720 -, sí que hubiera dado esa misma o similar información a través de otros medios, ya sea a través del Impuesto sobre el Patrimonio, ya sea a través de información administrativo-estadística que se suministra al Banco de España o al Ministerio de Economía o bien, aunque de una forma indirecta, de haberse declarado los rendimientos de los activos foráneos en el IRPF.

FALCÓN Y TELLA señala que *“la imprescriptibilidad es incompatible con el ordenamiento comunitario cuando las autoridades fiscales españolas han podido conocer la existencia de los bienes e iniciar una investigación. Esto ocurre, por ejemplo, cuando las cuentas o los bienes han sido declarados en el Impuesto sobre el Patrimonio, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o cuando en la declaración del IRPF se han incluido los intereses derivados de las cuentas, los dividendos, y se han identificado las cuentas y las acciones de que proceden los dividendos –esto último, con el programa informático actual que facilita la Administración tributaria resulta imposible en la práctica-. Lo mismo ocurre cuando las cuentas abiertas en el extranjero han sido declaradas al Banco de España. Aunque esta declaración es a efectos estadísticos, de balanza de pagos”³²¹*. Por puntualizar, lo que resultaría contrario al orden jurídico europeo sería una ampliación del plazo de prescripción y no, ítem más, una medida como la española que fija una infinita posibilidad de liquidación de deudas tributarias.

El colmo del paroxismo se encuentra en la situación de aquel contribuyente que, habiendo acudido al mecanismo de regularización extraordinaria voluntaria del año 2012, hubiera presentado en plazo el modelo 750 –relativo a la conocida como DTE o declaración tributaria especial- y, por ende, hubiera satisfecho la cuota resultante según los parámetros fijados en la normativa pero, al cabo de los meses, se olvidara de presentar su declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, modelo 720. La norma tampoco establece ninguna cláusula de escape para la aplicación de la presunción de rentas en estos supuestos, aunque cabría entender que tanto desde una perspectiva teleológica –la voluntad del legislador era aplicar el castigo, precisamente, a los que continuaran en la opacidad no acudiendo a la amnistía fiscal- como teniendo en cuenta la virtual doble imposición sobre un mismo hecho gravable que ello supondría –pues se habría pagado la cuota reclamada por la vía de la DTE y,

a su vez sobre el mismo capital se aplicaría la presunción de rentas-, en estos casos no debería gravarse como una ganancia no justificada. Existe un argumento adicional en estos casos a tal exclusión, como es la consideración del pago de la amnistía fiscal como “renta declarada”, pero a este punto se dedicará otra parte de este trabajo.

Del mismo modo, tampoco se tiene en cuenta a los efectos de la aplicación de la presunción de rentas, que la Administración hubiera obtenido dicha información de declaraciones presentadas por terceros, residentes o no en España, a través de modelos informativos o de mecanismos de intercambio de información entre administraciones públicas.

El denominador común de todos los supuestos que se acaban de exponer es que, tanto en aquellos casos en que existen instrumentos legislativos que posibiliten el suministro de información –automáticamente o no- entre administraciones públicas, como en aquellos otros en que es el propio contribuyente o un tercero quien voluntariamente ha dado información a la Administración española de su patrimonio en el exterior, existen evidencias de que la Administración era conocedora (o podría haberlo sido) de la existencia de los bienes o derechos en el extranjero, con lo que la aplicación de la regla de imprescriptibilidad podría resultar una limitación desproporcionada de la libre circulación de capitales.

Nuevamente, pues, la norma antifraude española topa de bruces con derechos que resultan fundamentales para el ciudadano, al tener un ámbito de aplicación tan genérico. El establecimiento de una exoneración aplicativa, para los casos en que el contribuyente probara que la Administración tributaria disponía de información sobre los bienes y derechos situados en el extranjero, hubiera dotado de mayor proporcionalidad a la medida aunque, como se está viendo, no acabaría de solventar las muchas incertidumbres que genera; señaladamente, la preterición de la prescripción en la que se soporta.

Hasta aquí llega el análisis de la medida antifraude nacional puesta en conexión con la hipótesis de que la Administración tuviera o pudiera tener algún indicio sobre la existencia de activos en el exterior a través de cualesquiera mecanismo de información.

Yendo ahora a la otra hipótesis –la primera- que plantean las resoluciones del Tribunal de Justicia de la Unión, esto es, para aquellos bienes o derechos que han sido ocultados a la Administración en casos en que ésta no dispone de ningún indicio sobre su existencia, debe tenerse en cuenta, como límite a la regla de libre circulación de capitales, que en estos casos el Estado miembro afectado se encontraría imposibilitado de obtener la información necesaria para la correcta liquidación del impuesto, lo que aumenta exponencialmente el riesgo de fraude fiscal.

En estos supuestos, a pesar de que el juzgador comunitario es consciente de que se puede hacer menos atractivo para los contribuyentes residentes en un territorio europeo transferir activos a otro Estado miembro, tal y como señala la otra resolución del Tribunal de Luxemburgo de continua referencia –la relativa al caso relativo a la norma de los Países Bajos, de 11 de junio de 2009, en su apartado 70-, estaría justificado un plazo mayor de prescripción de la deuda tributaria como el que se fijaban en sus autos –de 5 a 12 años-, de modo que *“el hecho de someter los elementos imponibles ocultados a la hacienda pública a un plazo de liquidación complementaria ampliado no sobrepasa lo necesario para garantizar la eficacia de los controles tributarios y luchar contra el fraude fiscal”*.

En un caso así, el Tribunal considera posible la ampliación de ese plazo de prescripción si el Estado miembro en cuestión no dispone de indicios de la existencia de un hecho imponible en el extranjero, dejando sin efecto así los sólidos razonamientos que realiza la señora Passenheim-van Schoot, que alegaba la posibilidad de la Administración liquidadora en cuestión de acudir a los mecanismos de intercambio de información existentes en la Directiva 77/799.

En efecto, con relación a este aspecto, el órgano judicial llega a la conclusión de que, a pesar de la vigencia de tal instrumento legal, que podría haber significado la obtención de datos bancarios de los contribuyentes de un Estado, ello *“no basta por sí solo para privar a este Estado miembro de la facultad de aplicar a dichos contribuyentes un plazo distinto para la liquidación complementaria, dependiendo de que sus activos procedentes del ahorro se posean en ese mismo Estado miembro o en otro Estado miembro. Efectivamente, al atribuir a los Estados miembros la responsabilidad de establecer un mecanismo regular y automático de intercambio de información para las categorías de casos que aquéllos deben determinar en el procedimiento de consulta regulado en el artículo 9 de esta misma Directiva, dicho artículo 3 –el relativo a la obtención de datos bancarios- se limita a prever la facultad*

de un Estado miembro de dirigirse a otros Estados miembros con el fin de establecer tal mecanismo, cuya realización depende por tanto de la decisión de esos otros Estados miembros” –apartado 65-³²².

Lo que argumenta el Tribunal en tan breve espacio es algo que se resume, claramente, en los considerandos iniciales de la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CE:

<<sin contar con la información facilitada por otros Estados miembros, un Estado miembro, por sí solo, no puede gestionar el sistema tributario nacional. A fin de paliar los efectos negativos de este fenómeno, es indispensable impulsar una nueva cooperación administrativa entre las administraciones tributarias de los Estados miembros. Es preciso crear instrumentos que permitan instaurar la confianza entre los Estados miembros, mediante el establecimiento de las mismas normas, obligaciones y derechos para todos ellos –Considerando 2-.

Es necesario, por tanto, adoptar un enfoque totalmente innovador, creando un texto nuevo que confiera a los Estados miembros atribuciones para cooperar eficientemente a escala internacional a fin de superar los efectos negativos de la creciente mundialización sobre el mercado interior –Considerando 3-.

En este contexto, la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre las primas de seguros, actualmente en vigor, ha dejado de ofrecer las medidas adecuadas. Sus graves deficiencias fueron analizadas por el grupo de trabajo del Consejo en materia de fraude en su informe de 22 de mayo de 2000 y, más recientemente, por la Comisión en su Comunicación de 27 de septiembre de 2004 sobre la prevención y la lucha contra las prácticas irregulares empresariales y financieras y su Comunicación de 31 de mayo de 2006 relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal –Considerando 4-.

Incluso teniendo en cuenta sus últimas modificaciones, la Directiva 77/799/CEE se concibió en un contexto en el que las necesidades del mercado interior eran muy distintas de las actuales y ya no es capaz de responder a las nuevas exigencias en materia de cooperación administrativa -5-.

322 Apartado 68 de la resolución tantas veces citada del 2009, asunto neerlandés.

La nueva Directiva se considera el instrumento adecuado con vistas al logro de una cooperación administrativa eficaz -6-.

La Directiva se basa en los logros de la Directiva 77/799/CEE, pero prevé una serie de medidas más claras y precisas con vistas a regular la cooperación administrativa entre los Estados miembros, cuando resulte necesario, con el fin de establecer, en particular por lo que respecta al intercambio de información, un ámbito de cooperación administrativa más amplio entre los Estados miembros. Una normativa más clara debería permitir, en particular, cubrir a todas las personas físicas y jurídicas de la Unión, teniendo en cuenta la gama cada vez mayor de modalidades legales, incluidas no solo modalidades tradicionales como los fondos fiduciarios, las fundaciones y las sociedades de inversiones, sino cualquier instrumento nuevo que pueda ser creado por contribuyentes en los Estados miembros -7-.

Resulta oportuno que exista un contacto más directo entre los servicios nacionales o locales encargados de la cooperación administrativa, y, por regla general, es preciso que la comunicación se establezca entre oficinas centrales de enlace. La falta de contacto directo conduce a la ineficacia, y lleva aparejada una infrutilización del dispositivo de cooperación administrativa y demoras en la comunicación. Así pues, deben adoptarse disposiciones que posibiliten el establecimiento de un contacto más directo entre servicios a fin de lograr una cooperación más eficaz y más rápida. La atribución de competencias a los servicios de enlace debe ser trasladada a las disposiciones nacionales de los Estados miembros -8->>.

En efecto, la primitiva Directiva reguladora de la cooperación administrativa fue innovadora en su contexto, pero se ha visto superada por los cambios producidos por el transcurso de los años y, lo que nació como un procedimiento de intercambio de información muy limitado, basado en el común de los casos en un procedimiento previo de consulta, se fue quedando obsoleto, convirtiéndose en un instrumento absolutamente ineficaz para el cumplimiento de sus objetivos, que no son otros que la lucha contra la defraudación fiscal.

Por los motivos expuestos nació la citada Directiva de 2011, que sustituye a la anterior y que tiene su anclaje informativo no en un procedimiento bajo petición o consulta, sino en el intercambio automático de información.

Así, en la Sección 2ª del Capítulo 2º de la nueva Directiva, que tiene un título tan concluyente como el de “*Obligatoriedad de intercambio automático de información*”, se establece el ámbito de aplicación y las condiciones del deber de efectuar un intercambio automático de información, en los siguientes términos:

<<La autoridad competente de cada Estado miembro comunicará, mediante intercambio automático, a la autoridad competente de otro Estado miembro la información de que disponga relativa a los períodos impositivos a partir del 1 de enero de 2014 en relación con las personas con domicilio en ese otro Estado miembro, sobre las siguientes categorías específicas de renta y de patrimonio, (...)>>.

Por todo lo anterior, la conclusión del TJUE en este asunto del año 2009, que viene referido a una situación de hecho producida en el año 2000 tiene que ser matizada en el sentido de que, en el momento actual, existe un avance importantísimo en el intercambio automático de información tanto en el ámbito comunitario como fuera de él.

Derivado de lo anterior, a la hora de juzgar una obligación informativa como la española, el Tribunal de Luxemburgo ya no debería poder argüir que los mecanismos de información establecidos normativamente resultan insuficientes, porque en la actualidad no dependen –o no deberían depender- de la decisión unilateral de uno de los Estados sujetos a su intercambio.

De todos modos, como se viene repitiendo, la nueva obligación de información patria no es que establezca un plazo de prescripción ampliado para las rentas que se deriven de bienes o derechos ocultos en el extranjero, sino que determina en la práctica la virtual imprescriptibilidad de la deuda tributaria que se generara por su mera existencia, lo que va mucho más allá de lo que prescribía la normativa holandesa, con lo que continuaría siendo a nuestro modo de ver, además de por su carácter genérico e indiscriminado –existan o no indicios de la existencia de los bienes no declarados-, desproporcionada en relación con los fines que pretende satisfacer y, por ende, contraria a la libre circulación de capitales.

Es interesante destacar que la sentencia del TJUE de 11 de junio de 2009 realiza una afirmación que podría servir de indicio sobre lo que pudiera ser, para el Tribunal de Luxemburgo, la perfecta adecuación de una normativa nacional al principio de libre circulación, al señalar que “*no parece desproporcionada la opción de un Estado*

miembro por limitar temporalmente este plazo y por determinar este límite tomando como referencia el plazo aplicable para las diligencias penales en los casos de delito fiscal” –apartado 69-.

De este aserto resultaría razonablemente, que la fijación de un plazo excepcional de prescripción para los bienes o derechos descubiertos en el extranjero, similar al plazo de prescripción del delito contra la Hacienda Pública, podría no colisionar con la libre circulación en el ámbito europeo, si además se acompañara de algún tipo de excepción para los supuestos en que existieran indicios sobre la existencia de bienes y derechos en el extranjero o bien si se hubiera acreditado la puesta en conocimiento de estos a un funcionario público español por razón de su cargo.

Si aplicásemos *mutatis mutandis* este aserto a la normativa española vigente, *lege ferenda* podría considerarse proporcionada con tal libertad comunitaria una ley que fijara un plazo de hasta diez años, para la prescripción tributaria de las rentas generadas por activos ocultos en el extranjero sobre los que las autoridades tributarias nacionales no dispusieran ni pudieran disponer de información, a través de mecanismos jurídicos internos o internacionales.

Ello es así al ponerse en relación el artículo 305 bis del Código Penal –Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal- que, introducido mediante el artículo único 3 de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, regula los delitos contra la Hacienda Pública de mayor gravedad, castigados <<con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada>>, con el apartado 1 del artículo 131 del propio texto legal, que reza de forma tradicional que <<los delitos prescriben: A los diez (años), cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de cinco años y que no exceda de diez>>.

De este parecer es LÓPEZ LÓPEZ, para quien “*extrapolando la referida jurisprudencia –en referencia a la del Tribunal de Luxemburgo que se viene analizando- a la situación española cabría afirmar que, en aquellos casos en que la Administración Tributaria española no dispusiera de indicio alguno acerca de la tenencia por parte del obligado tributario de bienes o derechos ocultos situados en el extranjero, no resultaría desproporcionado a efectos de garantizar la eficacia de los controles y la lucha contra el fraude que el plazo establecido para que la Administración Tributaria pudiera comprobar la situación del obligado tributario y liquidar la deuda correspondiente, se*

*ampliara de los cuatro años, previstos con carácter general, a los diez años establecidos como período de prescripción para los delitos fiscales más graves*³²³.

Por su parte, ORENA DOMINGUEZ considera que, en la hipótesis de que existiera una ocultación de los activos en el exterior y las autoridades no dispusieran de indicios para iniciar una investigación, una ampliación del plazo de prescripción resultaría razonable; no así en la otra hipótesis que se plantea, que es cuando la autoridad tributaria sí dispusiera de información relativa a dichos elementos imponibles, en cuyo caso considera que *“sólo estaría justificada la ampliación del plazo de prescripción en el tiempo necesario para solicitar la asistencia mutua del Estado en cuestión, cosa que en el caso español no es necesario, pues la notificación del inicio del procedimiento de asistencia mutua provoca ya la interrupción de la prescripción*³²⁴.

A nuestro modo de ver, esta perspectiva sería matizable pues, lo relevante no es si la Administración tributaria dispone o no (efectivamente) de información, sino si dispone o no de los instrumentos legales para tenerla, según la doctrina comunitaria antes citada.

Cabe también citar al profesor FALCÓN Y TELLA, quien efectúa una interesante propuesta que se basaría en alargar *“hasta 10 años la prescripción de las rentas que se han materializado en cuentas, valores o bienes situados en el extranjero, cuando la cuota defraudada exceda de 600.000 euros y se hayan utilizado estructuras que oculten la identidad del obligado o la cuantía de lo defraudado, como ocurre con las cuentas y sociedades opacas. Incluso cabría establecer un plazo específico de prescripción de 10 años respecto a los bienes situados en el extranjero cuando la Hacienda pública no haya tenido ningún indicio de la existencia de esos bienes, pues se trata del único*³²⁵.

En una tribuna dedicada al Anteproyecto de ley de intensificación del fraude, el propio autor ya proponía que *“se alargase el plazo de prescripción, por ejemplo hasta los 15 años previsto con carácter general para las obligaciones personales. O se estableciera un régimen sancionador agravado, que pudiera eludirse a través de declaraciones complementarias con los recargos previstos en el art. 27 LGT*³²⁶.

323 LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *op.cit.*, pág. 25.

324 ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: *op.cit.*, págs.110 y 111.

325 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La obligación de informar...*, pág. 23.

De ahí se podría colegir que tampoco cabría considerar como arbitrario un plazo de 15 años de prescripción para los bienes ocultos en el extranjero, comparándolo con el aplicable con carácter general –artículo 1.964 del Código civil- para las obligaciones en el ámbito privado.

Ese comentario se hizo con anterioridad a la tramitación por parte del Gobierno de la Nación de una modificación –conocida por algunos con el apelativo de “exprés”- importante de la normativa procesal y civil en vigor, que culminó en la Ley 42/2015, de 5 de octubre, de reforma de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

Así, la Disposición Final Primera de dicha norma ha modificado el apartado 2 del artículo 1964 del Código Civil –Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil-, para reducir el secular plazo de prescripción de acciones personales de quince a cinco años:

“Las acciones personales que no tengan plazo especial prescriben a los cinco años desde que pueda exigirse el cumplimiento de la obligación. (...)”.

Esta minoración del plazo de prescripción para la reclamación de deudas trae causa de críticas que se habían vertido últimamente por la doctrina civilista, al tratarse de un período propio de un sistema jurídico decimonónico, tan extenso que podría resultar contrario a la seguridad jurídica que se proclama en nuestra Constitución y que cualquier Estado de Derecho debe defender.

También desde instituciones comunitarias se había puesto en duda un plazo de prescripción de deudas tan amplio y, de hecho, el mismo Tribunal de Luxemburgo tiene dicho que los plazos de prescripción dilatados pueden llegar a ser considerados desproporcionados para la protección de los intereses financieros de la Unión Europea.

Paradigmática en este orden de cuestiones es la sentencia de 17 de septiembre de 2014, asunto *Cruz & Companhia Lda* (C-341/13) y que, si bien trata un asunto tributario –concretamente, la ejecución tributaria relativa a la recuperación de restituciones a la exportación de vino indebidamente percibidas por el contribuyente-, lo cierto es que tiene como objeto del pleito el plazo de prescripción previsto en el derecho civil luso.

326 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *El Anteproyecto...*, págs11 y 12. Respecto de las sanciones, volveremos a ellas en el apartado correspondiente.

En efecto, tal y como se señala en el apartado 17 de dicha resolución, “de los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que el Derecho portugués no establece un plazo de prescripción específico para la recuperación, en beneficio del presupuesto de la Unión, de las restituciones a la exportación indebidamente percibidas en ese Estado miembro. El artículo 309 del Código Civil fija un plazo de prescripción de Derecho común de veinte años”.

Así las cosas, los apartados 60 y siguientes de la resolución del Tribunal fijan una doctrina que consideramos de gran relevancia para el objeto de este trabajo, al señalar lo que sigue –los subrayados son nuestros–:

<<(60) Es cierto que, por una parte, no cabe excluir que una regla de prescripción de veinte años derivada de una disposición de Derecho Civil pueda revelarse necesaria y proporcionada, en especial en los litigios entre particulares, a la vista del objetivo perseguido por dicha regla y definido por el legislador nacional (véase, por analogía, la sentencia *Ze Fu Fleischhandel y Vion Trading*, EU:C:2011:282, apartado 41). Por otra, con vistas al objetivo de protección de los intereses financieros de la Unión, la aplicación de un plazo de prescripción decenal resultante de una disposición del Derecho civil del Estado miembro controvertido no es contraria al principio de proporcionalidad (véase, en este sentido, la sentencia *Corman*, EU:C:2010:825, apartados 24, 31 y 49).

(61) En cambio, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, habida cuenta de dicho objetivo, para el cual el legislador de la Unión consideró que una prescripción de duración cuatrienal, incluso trienal, tenía ya de por sí una duración suficiente para permitir a las autoridades nacionales perseguir las irregularidades perjudiciales para los intereses financieros de aquélla y que pudieran dar lugar a la adopción de medidas tales como la recuperación de ventajas indebidamente percibidas, conceder a dichas autoridades una duración de treinta años iba más allá de lo necesario para una Administración diligente (véase, en este sentido, la sentencia *Ze Fu Fleischhandel y Vion Trading*, EU:C:2011:282, apartado 43).

(62) En este contexto, el Tribunal de Justicia ha puesto de relieve que tal Administración tiene una obligación general de diligencia en la verificación de la regularidad de los pagos que realiza con cargo al presupuesto de la Unión, puesto que los Estados miembros deben respetar la obligación de diligencia general del artículo 4 UE, apartado 3, la cual implica que deben adoptar con prontitud medidas destinadas a remediar las irregularidades. Por tanto, admitir la posibilidad de que los Estados miembros concedan a dicha Administración un período para actuar mucho más largo que el previsto en el

artículo 3, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento nº 2988/95 podría potenciar, en cierto modo, la inercia de las autoridades nacionales en la persecución de las «irregularidades», en el sentido del artículo 1 del Reglamento nº 2988/95, exponiendo al mismo tiempo a los operadores, por una parte, a un largo período de incertidumbre jurídica y, por otra, al riesgo de no poder probar ya, después de tal período, la regularidad de las operaciones controvertidas (véase, en este sentido, la sentencia Ze Fu Fleischhandel y Vion Trading, EU:C:2011:282, apartados 44 y 45).

(63) Tales consideraciones son igualmente válidas en relación con la aplicación de un plazo de prescripción de veinte años para la persecución de las irregularidades, en el sentido del artículo 1 del Reglamento nº 2988/95, resultante de una disposición del Código Civil. En efecto, en cualquier caso, si un plazo de prescripción de cuatro años se revelara demasiado corto para permitir a las autoridades nacionales la persecución de las irregularidades que revisten cierta complejidad, el legislador nacional siempre dispone de la posibilidad de establecer, de conformidad con el apartado 3 de dicho artículo, un plazo de prescripción más largo, como el del artículo 40 del Decreto-ley nº 155/92 (véase, en este sentido, la sentencia Ze Fu Fleischhandel y Vion Trading, EU:C:2011:282, apartado 46)>>.

Se observa, pues, que si bien a modo de apriorismo no se descarta que un plazo de prescripción de veinte años pueda resultar proporcionado, se acaba concluyendo que ello podría afectar a la seguridad jurídica, tanto por el plazo dilatado de incertidumbre que se cierne sobre las relaciones jurídicas en juego como por la dificultad probatoria que ello conlleva.

De aplicar esos criterios, *mutatis mutandis*, al presupuesto de hecho que da lugar a la ganancia no justificada especial para bienes y derechos en el extranjero de continuo estudio, las conclusiones serían evidentes: no superaría el test previsto por el Tribunal de Luxemburgo.

SANZ GADEA apunta otra opción *lege ferenda* para subsanar los excesos de la imprescriptibilidad: “una solución intermedia es la que adopta la propuesta de directiva de la Comisión de la Unión Europea relativa a un régimen común para la determinación de una base imponible consolidada común, en la que el plazo de prescripción se alarga cuando median conductas defraudadoras graves”³²⁷. Este autor se refiere a la propuesta de Directiva del Consejo, de 16 de marzo de 2011, relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS).

327 SANZ GADEA, Eduardo: *op.cit.*, pág.179.

Un último aspecto que merece la pena destacar, con relación a la circulación de capitales, es que la libertad amparada por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea no sólo afecta a las relaciones entre los Estados miembros, sino que se debe respetar también en las relaciones de estos con terceros estados, tal y como se señala expresa y claramente en el antes transcrito artículo 63 TFUE.

En este sentido, ZORNOZA PÉREZ diferencia esta libertad relativa a los movimientos de capitales respecto del resto –libre circulación de trabajadores, de establecimiento y de prestación de servicios-, considerando a estas últimas como de alcance *“puramente intracomunitario (...) Ello es particularmente relevante, porque el TJUE se ha negado a restringir el ámbito de dicha libertad excluyendo los movimientos de capitales hacia determinados terceros Estados, por entender que el concepto de restricciones a los movimientos de capitales debe interpretarse de la misma forma en las relaciones entre los Estado comunitarios y los países terceros y en las relaciones puramente intracomunitarias”*³²⁸, poniendo como ejemplo de ello la STJUE de 18 de diciembre de 2007, asunto *Skatteverket vs A* (C-101/05) que ya se ha citado en este trabajo.

La resolución que menciona este autor resulta fundamental en ese punto, al señalar – apartado 27- que *“cuando se trata de movimientos de capitales entre Estados miembros y países terceros, puede invocarse ante los tribunales nacionales el artículo 56 CE apartado 1 –actual art.63 TFUE apartado 1- en relación con los artículos 57 CE y 58 CE –actuales arts. 64 y 65 del TFUE-, y dicha disposición puede implicar la inaplicabilidad de las normas nacionales contrarias a dicha disposición, independientemente del tipo de movimientos de capitales de que se trate”*. Los subrayados son nuestros.

En el caso estudiado por el Tribunal de Justicia en dicha resolución, se planteaba si la negativa prevista en la normativa sueca a conceder una exención a los dividendos abonados por una sociedad establecida en un país tercero –Suiza- con el que Suecia no había celebrado un convenio fiscal que establezca el intercambio de información, podía justificarse por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales.

En ese sentido, a pesar de reconocerse que la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades comunitarias –v.g. sentencia de

15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer-, “*toda medida restrictiva, para poder estar justificada, debe respetar el principio de proporcionalidad, en el sentido de que debe ser idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzarlo (véase, en particular, la sentencia de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02*” –apartado 28-.

Ello no supone de forma directa, en palabras del TJUE, “*excluír que un Estado miembro pueda demostrar que una restricción a los movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, está justificada por una razón determinada, en circunstancias en las que dicha razón no supondría una justificación válida de una restricción a los movimientos de capitales entre Estados miembros*”, tal y como señala la propia sentencia de 18 de diciembre de 2007 antes citada –apartado 37- con cita expresa de la STJUE de 12 de diciembre de 2006, asunto C-446/2004, *Test Claimants in the FII Group Litigation*.

Comentando también la aplicación de la libertad de circulación de capitales en el ámbito extracomunitario, LINDNER trae a colación el asunto *Welte*, por el cual un nacional suizo y residente en Suiza –país no perteneciente ni a la UE ni al EEE (Espacio Económico Europeo)-, que hereda de su mujer un inmueble y unas cuentas corrientes situados en Alemania, reclamó que se aplicara una reducción del ISD que la normativa alemana reservaba únicamente a los residentes en territorio germano, concluyendo que “*tanto de las disposiciones que consagran el principio de libre circulación de capitales, como de la jurisprudencia del TJUE, se desprende claramente que la libre circulación de capitales opera en beneficio de cualquier persona y su aplicación no depende de la residencia del beneficiario en el EEE*”³²⁹.

En cualquiera de los casos, con LÓPEZ LÓPEZ, “*no encontramos obstáculo para extender la conclusión alcanzada en cuanto a la vulneración por parte de la normativa española de la libertad de movimientos de capitales, a supuestos en que el obligado tributario disponga de bienes en un país tercero, respecto de los cuales haya incumplido el deber de información*”³³⁰.

328 ZORNOZA PÉREZ, Juan José: “El gravamen de las rentas del capital y las libertades comunitarias”, pág.42.

329 LINDNER, Alexander: “España y el Derecho europeo sobre Sucesiones y Donaciones”, pág.50. PISTONE desarrolla pormenorizadamente en un interesante trabajo una serie de situaciones concretas, creando una clasificación a tal efecto, que pudieran dar lugar a restricciones en el alcance extracomunitario de la libre circulación de capitales. PISTONE, P: “The impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation”, *passim*.

330 LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *op.cit.*, págs. 27

Y ello con el añadido, tantas veces precisado, de que como la normativa española supera cualquier mínimo de razonabilidad en su estructuración, en modo alguno la particularidad de un territorio tercero determinado –inclusive la existencia en la normativa interna de un país concreto de secreto bancario- podría llegar a justificarla, pues *“la desmesurada desproporción de la imprescriptibilidad de la obligación tributaria en aras de mejorar los controles fiscales, prevenir y luchar contra el fraude fiscal, no parece merecer distinto juicio en función del contexto territorial en que nos hallemos”*³³¹.

De lo anterior, cabe concluir con rotundidad que no se podrá utilizar argumentalmente por parte de la Administración, para mantener la vigencia de la ganancia no justificada de bienes y derechos en el extranjero de los artículos 39.2 de la LIRPF y 134.6 de la LIS, la circunstancia de que en un caso concreto los activos se encuentren en un territorio tercero y, ello, aunque en tal país exista secreto bancario.

Si la medida antifraude hubiera sido más liviana –como la propuesta antes, consistente en una ampliación del plazo de prescripción para los activos foráneos respecto de los que la Administración tributaria española no disponga de instrumento normativo alguno para obtener su información-, tampoco podría discriminarse a los territorios terceros por el mero hecho de serlo pues, como se ha demostrado, la libre circulación de capitales opera también respecto de países extracomunitarios en idénticos términos que en las relaciones intracomunitarias.

En este sentido, como ya se ha apuntado antes, varios ciudadanos, asociaciones y un despacho de abogados balear, decidieron denunciar los términos en que la Ley 7/2012 obligaba a declarar bienes y derechos en el extranjero ante la Comisión Europea, tras su entrada en vigor, mediante las peticiones siguientes: 0393/2013, la cual fue admitida a trámite el 11 de noviembre de 2013; 0478/2013, admitida a trámite el 15 de noviembre de 2013; 0566/2013, admitida a trámite el 19 de noviembre del mismo año de Gracia y 1826/2013³³².

DEL CAMPO ZAFRA, uno de los denunciantes en representación de su firma profesional de servicios jurídicos, utiliza un divertido símil en el que compara a los

³³¹ *Ibidem*, pág. 28.

³³² Algunos de los aspectos prácticos más problemáticos a la hora de cumplimentar el modelo informativo de bienes y derechos en el extranjero han sido precisados por el informe de la AEDAF titulado “La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, págs. 11 a 14. Por no ser excesivamente prolijos, allí se habla de la dificultad para encontrar el domicilio exacto de un fondo, valor o empresa cotizada,

contribuyentes con gansos para indicar que, *“denunciamos porque estaba muy claro que esa normativa iba a acabar desplumando por completo, o incluso matando, a muchos gansos, a muchísimas personas con patrimonios modestos en el extranjero que podían resultar expropiados. Y porque muchos gansos, sobre todo ciudadanos de la Unión Europea, saldrían volando de España. Nos quejamos e hicimos ruido ante el amo del corral (Comisión Europea) porque esa normativa vulnera claramente sus reglas más básicas, la libre circulación de capitales y personas”*³³³.

Por puntualizar, ya le gustaría al contribuyente que el capital foráneo no declarado se expropiara como dice este abogado, pues en tal caso recibiría al menos un justiprecio, lo que no es al caso, y además, tal indemnización se efectuaría siguiendo las garantías que la ley impone a toda actuación de carácter expropiatorio. Dejando este detalle a un lado, lo que sin duda este abogado resaltaba, aún en términos vulgares, es que el resultado de la norma puede dar lugar a una confiscación, tema éste al que se le dedicará un apartado de este trabajo³³⁴.

Tras la admisión a trámite de las denuncias el organismo comunitario procedió, de conformidad con el artículo 258 del TFUE, a abrir una investigación formal, primer paso para convertir los acontecimientos en un procedimiento de infracción contra el Reino de España, el cual puede servir de punto de partida a un más que plausible procedimiento judicial en el seno del Tribunal de Justicia de la Unión.

Dentro del proceso inquisitivo, la Comisión dio audiencia a la Administración tributaria española con cuyos representantes mantuvo, cuando menos, una reunión en la primavera de 2014.

Por los términos de las contestaciones que recibieron los denunciadores de la Comisión Europea, mediante escritos estereotipados, las autoridades españolas habían asegurado a la Comisión dos aspectos de gran importancia. El primero, que *“la imposición de multas no es automática y se tienen en cuenta las circunstancias objetivas de cada caso concreto y el comportamiento del contribuyente”*; el segundo, que *“las sanciones aplicadas en el supuesto de una declaración fuera de plazo realizada por el contribuyente de forma voluntaria son notablemente inferiores a las*

dándose casos en que el propio banco depositario no tiene la información; el NIF de la entidad emisora de los valores o fondos, que a veces es inexistente; de las referencias al titular real, de la acumulación de obligados a declarar por los mismos bienes o derechos, etc.

333 CAMPO ZAFRA, Alejandro del: “El arte de los impuestos y el modelo 720”.

334 En los mismos términos, ergo, utilizando la palabra “expropiación” de forma poco adecuada, se muestra el informe “La obligación de informar...” –pág. 31- de la AEDAF.

*impuestas en caso de no declaración o declaración errónea*³³⁵. El subrayado es nuestro.

El tiempo ha demostrado la mendacidad de las palabras de los representantes del fisco español trasladadas a las autoridades europeas, pues poco antes de que Hacienda recibiera la carta de emplazamiento de la Comisión Europea por la que, definitivamente, se ha dado inicio a un procedimiento de infracción, lo demostrable por la praxis es que la Agencia Tributaria había remitido de forma masiva y sistemática comunicaciones de apertura de expedientes sancionadores formales por todas y cada una de las declaraciones informativas de bienes y derechos en el extranjero –modelo 720- presentadas fuera del plazo reglamentario correspondientes al ejercicio 2012. Es de suponer que, en una segunda batida, ocurrirá lo mismo respecto a los ejercicios sucesivos³³⁶.

Con este tipo de actuaciones, la Hacienda española está yendo contra sus propias palabras, pues ya no se trata, como le trasladó a la Comisión Europea de “*un único caso o un número reducido de casos posiblemente aislados de aplicación incorrecta de una disposición nacional que infrinja el Derecho de la UE (...) en el sentido de que la práctica administrativa analizada implique sistemáticamente una rigurosa penalización de todas las infracciones menores relacionadas con la declaración, aun cuando no exista ninguna repercusión sobre la deuda tributaria del contribuyente*” – apartado I.3.3.a) de la carta de contestación *EU Pilot 5652/13/TAXU*.

De esta opinión es DEL CAMPO ZAFRA quien, en una carta de 7 de enero de 2016, pone de manifiesto una serie de ejemplos de la desproporción de las medidas previstas en la Ley 7/2012, llegando a la siguiente conclusión –págs.9 y 10-: “*muchísimas personas a las que Hacienda ha exigido las sanciones formales (a partir de 1.500 euros, y mucho más según el número de datos) deciden no impugnarlas ante el temor (AUTÉNTICO TERROR) de que Hacienda les pueda aplicar también las otras dos sanciones y consecuencias más graves, que suponen una auténtica espada de Damocles. Ahora ya estamos en condiciones de afirmar que existe una práctica administrativa que implica sistemáticamente una rigurosa penalización de todas las infracciones menores relacionadas con la declaración, aun cuando no exista ninguna*

335 EU Pilot 5652/13/TAXU, que engloba también las denuncias CHAP(2013)1826 y CHAP(2013)1144-, apartado I.3.3.a).

336 Nos consta que, a tenor de las alegaciones efectuadas por algún contribuyente, determinadas Delegaciones de la AEAT han decidido cerrar sus expedientes sancionadores por incumplimientos formales sin imponer sanción, en casos que se han considerado como de fuerza mayor por los órganos instructores. Esto se ha producido, podría decirse que con exclusividad, en casos en que concurrían circunstancias que hacían que la

*repercusión sobre la deuda tributaria del contribuyente y aun cuando sea el propio contribuyente el que facilita la información voluntariamente aunque fuera de plazo*³³⁷.

Por demás, estas explicaciones del fisco español distan mucho de las declaraciones que transmiten a la opinión pública y a los profesionales del sector sus representantes, pero suponen sin duda un buen argumento dialéctico frente a posturas exacerbadas que se puedan producir en la aplicación práctica de la norma por parte de alguna Delegación de la Agencia Tributaria.

Según nuestro criterio, DE LA TORRE DÍAZ realiza una lectura algo desacertada de los términos del comunicado oficial emitido por la Comisión europea a resultas de las denuncias presentadas y de los motivos de un posible quebrantamiento de la libertad de circulación de capitales. En efecto, para este actuario del fisco *“la cuestión de la prescripción la aborda la Comisión desde el sentido común. Para las Autoridades Europeas, hacer virtualmente imprescriptible una evasión fiscal sólo tiene sentido si la Administración Tributaria no tiene forma de conocer que el contribuyente ha evadido impuestos. En consecuencia, si los capitales evadidos están en Europa y en el país correspondiente hay intercambio de información, la imprescriptibilidad que impone esta declaración podría ser una restricción desproporcionada a la libertad de circulación de capitales. Aunque algún gran despacho español considera que esta distorsión en el tratamiento entre activos europeos y los de fuera de Europa ‘es un error’ parece bastante evidente que no se puede tratar igual un depósito oculto, con contrato de ‘confidencialidad reforzada’, que olvidar declarar una cuenta corriente en París o Berlín*³³⁸.

Estando de acuerdo en la primera conclusión que su escrito extrae, que es que no se puede hacer imprescriptible una deuda fiscal, debemos puntualizar los términos empleados por este inspector. En efecto, por un lado, el Derecho Europeo no ha tratado ningún caso en que se dé una ausencia total de prescripción –o su suspensión o preterición, como se prefiera llamarla- como sí se plantea en la norma española y, por otro lado, a pesar de la lógica que despierta la distinción efectuada entre cuentas ocultas en paraísos fiscales y otros activos situados dentro de la Unión Europea, lo cierto es que el Tribunal de Luxemburgo ya tiene dicho que la libertad de circulación de capitales afecta también a las relaciones de los Estados miembros con territorios

imposición de sanción fuera exageradamente lacerante como (i) nacionalidad extranjera del contribuyente y, además, (ii) el fallecimiento previo de otro familiar del que se había recibido parte de un caudal relicto en el extranjero.

337 Publicada en la página web de su firma profesional: <http://www.consultingdms.com>

terceros, sin discriminar en ningún caso a los territorios de baja fiscalidad o aquellos en que no exista intercambio de información tributaria, como se ha justificado unas líneas más arriba.

En definitiva, podemos decir con seguridad y firmeza que una imprescriptibilidad o una imputación de una renta prescrita a un ejercicio no prescrito como la que se patrocina por la norma española supone una restricción injustificable de las libertades comunitarias, tanto en relaciones intracomunitarias como en relaciones de Estados miembros con otros países del Espacio Económico Europeo o con territorios terceros. Lo que quedaría por ver, *lege ferenda*, sería si un régimen de prescripción aumentado para activos situados en territorios opacos podría pasar el tamiz que sobre la libre circulación de capitales ha marcado el Tribunal de Justicia europeo en su jurisprudencia.

Tan es así que incluso SEOANE LÓPEZ, en su condición de Vicepresidente de IHE, no se atreve a valorar la imprescriptibilidad de deudas tributarias y, en una tribuna publicada tras las primeras noticias acerca de la respuesta de la Comisión Europea a las denuncias del modelo, se limita a señalar que la asociación a la que representa “*ve razonable ampliar el plazo de prescripción para estos supuestos de fraude, más difíciles de detectar que el fraude que se materializa en España, especialmente si los bienes o derechos se encuentran ocultos en paraísos fiscales*”³³⁹.

Volviendo a la exposición diacrónica de las denuncias ante la Comisión, en la contestación que ha dado la Autoridad europea a los denunciadores, se les transmitía la información que se ha comentado antes con el objeto de darles audiencia para que pudieran alegar lo que estimaran conveniente, aportando la documentación probatoria que consideraran pertinente en forma de contrarréplica a los argumentos esgrimidos por los representantes del Erario público español.

El mismo DEL CAMPO ZAFRA se encargó de comunicar a las autoridades europeas el caso del contribuyente granadino al que se le aplicó la nueva normativa, del que hemos ido hablando a lo largo de este trabajo, “*en que Hacienda se olvida de aquellas promesas y aplica sin rubor, y con toda su crudeza, los dos aspectos de la normativa*

338 TORRE DÍAZ, Francisco de la: *op.cit.*, pág. 25.

339 SEOANE LÓPEZ, Jesús: *op.cit.*

*cuestionados por el ejecutivo comunitario: imprescriptibilidad y sanciones desproporcionadas (150 por ciento)*³⁴⁰.

Desde diciembre del 2014, fecha en que los denunciantes empezaron a recibir las primeras contestaciones de Bruselas, el procedimiento de infracción no se inició hasta fechas recientes, habiendo recibido las autoridades patrias la pertinente comunicación de la preceptiva “carta de emplazamiento” el pasado 19 de noviembre de 2015, con el objeto de que la Administración pueda alegar lo que a su derecho convenga o tomar las medidas que la Comisión le haya propuesto para evitar la interposición del recurso.

Así, como señalan textualmente las cartas que la Comisión Europea ha remitido a los denunciantes para comunicarles su decisión, *“la Comisión ha incoado un procedimiento de infracción contra España (con referencia 2014/4330), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, mediante el envío de una carta de emplazamiento el 19 de noviembre de 2015. Este trámite constituye la primera fase del procedimiento de infracción de la UE. La Comisión ha otorgado a España dos meses para responder; en ausencia de una respuesta satisfactoria, la Comisión podría remitir a dicho Estado miembro un dictamen motivado. (...)”*³⁴¹.

El retraso en la toma de su decisión por el poder ejecutivo comunitario ha generado una gran incertidumbre a los contribuyentes que tienen la voluntad inequívoca de regularizar su patrimonio exterior a los ojos de la Hacienda Pública española pero, conociendo la normativa de la ley antifraude, no son capaces de adoptar una decisión por miedo a la confiscación de sus bienes.

Según ALONSO GONZÁLEZ y SÁEZ, *“lo que seguramente interesa al Gobierno es alargar al máximo el momento en el que tenga que comparecer ante la Comisión para exponer su versión en el marco de un procedimiento formal de infracción por el Modelo 720. No es imaginable que el Gobierno intente justificar la existencia de supuestos de imprescriptibilidad pues chocaría frontalmente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”*³⁴².

340 CAMPO ZAFRA, Alejandro del: “El arte de los impuestos y el modelo 720”.

341 La carta en cuestión, remitida a todos los denunciantes para notificarles lo acontecido, transforma las denuncias respectivas en un procedimiento de infracción con una única referencia, la 2014/4330 <<*certaines traits de l’obligation de déclaration informative sur avoirs sis à l’étranger (Modelo 720)*>>. Así, la denuncia efectuada por la AEDAF, nº 1826/2013, abre el procedimiento de infracción 2015/4116, reconduciéndolo a la referencia 2014/4330 antes citada; por su parte, la denuncia efectuada por DMS consulting, nº 713/2013, es precisamente la que abre el procedimiento de infracción 2014/4330.

342 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; y Ángel SÁEZ: “Hacienda, pendiente de Bruselas”.

Premonitoriamente, mostraba su parecer SÁNCHEZ ÁLVAREZ, para quien “no resulta arriesgado aventurar que la investigación emprendida por la Comisión probablemente culminará en una demanda ante el TJUE, y una posterior condena a España si antes no modifica la norma. Tanto su contradicción con el Derecho de la UE como su colisión con varios principios del ordenamiento jurídico doméstico auguran a esta abusiva norma un futuro corto, al menos en su configuración actual”³⁴³.

En cualquier caso, como bien expone GÓMEZ TABOADA, “visto el largo ‘historial’ que, como incumplidora, España ya atesora en Bruselas y Luxemburgo, no sería de extrañar (más bien todo lo contrario) que en breve hubiera un pronunciamiento oficial mediante el que las aguas volvieran a su cauce; esto es: que el genocidio sea el único delito imprescriptible. Que así sea”³⁴⁴.

No en vano, las estadísticas de los informes de la propia Comisión Europea sobre el cumplimiento del Derecho Comunitario, avalan la condición del Reino de España como incumplidor recalcitrante. En efecto, a finales de 2014 existían 61 procedimientos de infracción incumplidos en todo el territorio europeo, siendo España el país a la cabeza de los incumplidores, con 8 sentencias del Tribunal de Luxemburgo inaplicadas y por delante de países como Polonia, con 7, o Grecia, con 6.

Asimismo, España tiene abiertos 37 procedimientos *EU Pilot* por denuncias sobre normativa que, presuntamente, incumple los principios de los tratados europeos, como la que varios contribuyentes hicieron del modelo de información de bienes y derechos en el extranjero. En cuanto a procedimientos *sub iudice*, nuestro Reino es el segundo en el ranking de denunciados, por detrás de Italia, nada menos que con 66 causas³⁴⁵.

En definitiva, el pronóstico futuro de la situación pasaba de forma casi ineludible por el comienzo de un procedimiento de infracción contra la normativa española que venimos comentando, que resulta razonable pensar que acabe con una sentencia del Tribunal de Luxemburgo que la considere como causante de una restricción injustificada de la libre circulación de capitales.

343 SÁNCHEZ ÁLVAREZ, Jorge: *op.cit.*

344 GÓMEZ TABOADA, Javier: “¿Bye, 720, bye?”. Se refiere a un pronunciamiento judicial, no al más deseable cambio de la norma española.

345 Fuente: Cinco Días, miércoles 7 de octubre de 2015, pág. 6 Empresa.

En esa misma línea y ya comentando el Anteproyecto de Ley antifraude, SÁNCHEZ PEDROCHE señaló que *“el precepto proyectado en su aplicación a nacionales de otros países de la Unión Europea, y la propia medida en sí misma considerada que impone la obligación de información (...) creemos que vulnera las libertades reconocidas a los ciudadanos de la Unión Europea”*³⁴⁶.

Para concluir, tomaremos como nuestras las palabras de SÁNCHEZ ALVAREZ quien considera que *“se vulnera el principio de libre circulación de capitales recogido en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), y que se aplica incluso en las relaciones con Estados fuera de la UE. La norma disuade a los residentes en España de depositar sus ahorros y otros activos en el extranjero, sin que esta restricción pueda ampararse en la prevención del fraude fiscal o el blanqueo de capitales, como argumenta la Administración, ya que se establece con alcance general y resulta desproporcionada e injustificada”*³⁴⁷.

5.8. La perspectiva de la libre prestación de servicios en el ámbito comunitario

También en el orden comunitario queda por comentar, siquiera sea sucintamente, la posible vulneración de la libertad de prestación de servicios fijada por el artículo 56 del TFUE por parte de la norma española de continua referencia, Ley 7/2012, al fijar un deber informativo relativo a activos en el exterior de difícil cumplimiento y carente de proporcionalidad, creando a mayor abundamiento una regla de imputación de ganancias no justificadas por el mero incumplimiento de dicha obligación formal.

En efecto, una medida de este tipo puede coadyuvar a que los residentes en España no abran cuentas o no realicen determinadas inversiones en el extranjero, pues ello les obliga a la formulación de un modelo anual con gran cantidad de datos, de difícil cumplimentación y con unos riesgos sancionadores anejos muy elevados, como se puede observar de la lectura de este trabajo. En el mismo sentido, tal obligación informativa puede suponer un difícil escollo para que un ciudadano residente en otro país de la Unión cambie su residencia fiscal a España, teniendo en cuenta su onerosidad y complejidad.

³⁴⁶ SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés: *Primeras y preocupantes impresiones...*,pág.119.

³⁴⁷ SÁNCHEZ ALVAREZ, Jorge: *Una manifiesta vulneración...*

No olvida tampoco este aspecto SÁNCHEZ ÁLVAREZ, para quien *“la obligación de declaración infringe también, en el ámbito de la Unión Europea, la libertad de prestación de servicios garantizada por el artículo 56 del TFUE, pues obstaculiza la comercialización de los bienes y servicios objeto de la declaración. Los residentes en España se ven disuadidos de abrir cuentas en el extranjero o realizar inversiones en otro tipo de activos, dado que deben presentar una declaración tributaria compleja, probablemente contratando para ello a un asesor fiscal. Nuevamente, esta discriminación no tiene una justificación aceptable en el marco del tratado europeo”*³⁴⁸.

También FALCÓN Y TELLA destaca que *“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 filial con personalidad jurídica independiente, una sucursal o cualquier otro tipo de establecimiento permanente, por ejemplo una tienda para vender sus productos, vulnerando así el art.49 TFUE”*. En paralelo, continúa este autor, *“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”*³⁴⁹.

Con todo ello, la redacción de la DA 18ª podría también resultar contraria al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, al suponer una traba a la prestación de servicios en el ámbito supranacional, por suponer un obstáculo que dificulta enormemente la prestación de servicios financieros por entidades no residentes—por hablar de cuentas y de valores como objetos declarables en el formulario sobre activos en el exterior— a ciudadanos residentes en España.

Respecto de la libre prestación de servicios, también existe jurisprudencia comunitaria que pudiera aplicarse, *mutatis mutandis*, a la obligación de información bienes y derechos en el extranjero.

Así, resulta destacable la sentencia del asunto Comisión vs. Bélgica -C-383/10-, de 6 de junio de 2013, que analiza un precepto de la ley belga del impuesto sobre la renta que concede una exención para los intereses pagados sobre ciertos depósitos situados, exclusivamente, en entidades financieras belgas, lo que supone

348 *Ibidem*.

349 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La obligación de informar...*, págs.16 y 17.

naturalmente negarla para las cuentas abiertas en otros países de la Unión Europea o del Acuerdo del EEE (Espacio Económico Europeo) y, por extensión lógica, a países terceros.

Concretamente, los primeros 1.730 euros de intereses pagados por depósitos efectuados en bancos belgas gozaban de una exoneración de gravamen del IRPF para el depositante, siempre que se cumplieran una serie de condiciones, pero excluyéndose en todo caso la exención de tributación si el depósito se efectuaba por bancos sin establecimiento en Bélgica –artículo 21, número 5 del *Code des impôts sur les revenus* (código de los impuestos sobre la renta o CIR 1992-).

La resolución procede de un previo procedimiento de infracción, al que se dio comienzo por parte de la Comisión mediante el correspondiente recurso el 26 de julio de 2010, al considerar que Bélgica podía estar vulnerando la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales con una norma de tal calado, así como las disposiciones del Acuerdo del EEE sobre estas dos libertades, arts.36 y 40, respectivamente, del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, constituido mediante Decisión 94/1/CE del Consejo y de la Comisión, de 13 de diciembre de 1993, relativa a la celebración del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo entre las Comunidades Europeas y sus Estados miembros, por una parte, y la República de Austria, la República de Finlandia, la República de Islandia, el Principado de Liechtenstein, el Reino de Noruega, el Reino de Suecia y la Confederación Suiza³⁵⁰ por otra parte.

La restricción a la libertad de prestación de servicios es clara, tanto desde el punto de vista del receptor –al disuadir al residente belga de recurrir a los servicios de bancos foráneos- como del prestador –pues restringe la actividad del prestador establecido en otro Estado miembro- por lo que, lo primero a lo que procedió el TJUE fue a determinar si existía alguna causa objetiva de justificación para tal restricción en el caso concreto y, de haberla, si resultaba proporcionada.

Los argumentos que había dado, en este sentido, el Gobierno belga eran la apodíctica “*necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales*”, esto es, la dificultad extrema de controlar que un contribuyente cumpliera los parámetros de la norma en el caso de constituir los depósitos en el extranjero, y otros mantras habituales, como son el riesgo de doble exención y lucha contra el fraude.

Con respecto al primer aspecto, esto es, la eficacia de los controles fiscales, se recuerda por parte del órgano judicial comunitario que nada le impedía a la Administración tributaria belga el solicitar las pruebas pertinentes para la liquidación correcta del IRPF, denegando la exención cuando no fueran suficientes. Así, los apartados 53 y 54 señalan literalmente que:

<<Sin embargo, no cabe excluir que dicho instrumento de cooperación no siempre funcione en la práctica de manera satisfactoria y sin fricciones. No obstante, los Estados miembros no pueden deducir de las eventuales dificultades con las que se encuentren para recabar la información requerida, ni de las deficiencias que pudieran existir en la cooperación entre sus respectivas Administraciones tributarias, una justificación para restringir las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 33, y Comisión/España, antes citada, apartado 72).

En efecto, nada impediría que las autoridades fiscales afectadas exigieran al contribuyente las pruebas que estimasen necesarias para la liquidación correcta de los impuestos de que se trate y, en su caso, denegaran la exención solicitada de no aportarse tales pruebas (véase, en particular, la sentencia de 11 de octubre de 2007, ELISA, C-451/05, Rec. p. I-8251, apartado 95 y jurisprudencia citada)>>.

Además, se debe tener en cuenta que la Directiva 2003/48, sobre fiscalidad del ahorro, le daba la posibilidad a la Administración de obtener información –automática- sobre los rendimientos de capital mobiliario obtenidos en el extranjero por los residentes de un territorio comunitario y, por lo tanto, no deberían existir dificultades para un control fiscal de ese tipo de rentas. Se transcriben, en este sentido, los apartados 58 a 60 de la sentencia:

<<Además, como señala el Reino de Bélgica en su escrito de contestación, los rendimientos de las cuentas de ahorro extranjeras que debe declarar el contribuyente son también objeto de un intercambio de información en el marco de la Directiva 2003/48.

Por lo tanto, la Administración tributaria belga dispone de un instrumento jurídico, cuya efectividad no ha sido cuestionada, para obtener información sobre la existencia de los rendimientos del capital mobiliario procedentes del extranjero y, en consecuencia, puede gravarlos.

De lo anterior resulta que no cabe aceptar la justificación basada en la insuficiencia de los instrumentos de cooperación en el ámbito de la Unión>>.

350 Este último país no formó parte finalmente de tal acuerdo, en virtud de referéndum que se celebró a tal efecto.

Respecto de la doble exención y la evasión como justificación de la normativa belga, el Tribunal se despacha recordando que no puede considerarse proporcionada una restricción de libertades si aquélla se aplica también a supuestos donde no se verifican comportamientos fraudulentos, esto es, no cabe una presunción generalizada de evasión o fraude fiscal, como ya dijera la Sentencia *Établissements Rimbaud*, asunto C-72/2009, de 28 de octubre de 2010 y, por ende, si no se demuestra el ánimo defraudatorio de los contribuyentes no cabe una norma limitativa de derechos como la que se comenta.

Así, los apartados 64 y 65 indican lo que sigue:

<<En efecto, según jurisprudencia consolidada, una justificación basada en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal sólo es admisible cuando tenga por objeto montajes puramente artificiales destinados a eludir la norma fiscal, lo que excluye toda presunción general de fraude. Por lo tanto, una presunción general de evasión o fraude fiscal no puede bastar para justificar una medida tributaria que vaya en detrimento de los objetivos del Tratado (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de octubre de 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Rec. p. I-10659, apartado 34 y jurisprudencia citada). Ahora bien, en el presente asunto, la normativa nacional controvertida impide no sólo la evasión y el fraude fiscal, sino también el ejercicio legítimo de la libre prestación de servicios cuando los contribuyentes demuestren que no persiguen un objetivo fraudulento.

De ello se deduce que el Gobierno belga habría podido adoptar medidas menos restrictivas para alcanzar el objetivo de combatir el fraude fiscal>>.

Un último aspecto, peculiar, que sirvió de fundamento al Gobierno de Bélgica para la imposición de tal diferencia de trato, fue la responsabilidad civil –conforme a su derecho privado- del banco que aplicara incorrectamente la exención, que sólo resultaría posible para bancos belgas y no para los extranjeros.

Para Luxemburgo, tampoco el reparto de responsabilidades civiles en la normativa interna de un Estado miembro podría justificar una medida de este tipo: *<<basta con señalar que el Gobierno belga no ha demostrado por qué motivo su preocupación por un reparto justo de las responsabilidades civiles entre los contribuyentes y los bancos afectados podría justificar la aplicación de una medida como la controvertida, con el fin de alcanzar el objetivo de asegurar la eficacia de los controles fiscales>>* –apartado 67-.

Por todo lo expuesto, el Tribunal dictamina que una norma como esa infringe la libre prestación de servicios en el seno de la Unión, al discriminar a los residentes en dicho país que tengan depósitos en entidades de otros Estados miembros.

El fallo se refiere a una restricción del artículo 56 TFUE, acordando sin mayor argumentación que también quedaba vulnerado el artículo 36 del Acuerdo EEE y ello, como bien señala MARTÍN JIMÉNEZ *“aunque hay países del EEE con respecto a los cuales no se aplican medidas equivalentes a la Directiva de Fiscalidad del Ahorro, tal es el caso de Noruega e Islandia; Liechtenstein como se recordará está incluido en el ámbito de aplicación de las medidas o acuerdos equivalentes a las propias de la Directiva. El modo de proceder del TJUE encuentra explicación en la ausencia de invocación por el Gobierno belga de causas de justificación en relación con el art. 36 Acuerdo EEE”*³⁵¹.

Como dice SÁNCHEZ ÁLVAREZ, la conclusión de la resolución que ahora se comenta se reconduce al siguiente aserto: *“el Derecho comunitario ofrece al gobierno belga medios suficientes para acometer tal lucha contra el fraude. Al igual que en el caso español, probablemente la norma belga vulnera también la libre circulación de capitales, aunque el TJUE rechazó considerar esa cuestión, relevante por sus efectos en el ámbito extracomunitario”*³⁵².

En efecto, el TJUE no profundizó en la más que posible vulneración por parte de la norma belga cuestionada, también, de la libre circulación de capitales del TFUE y del Acuerdo EEE³⁵³ y, lo cierto, es que ello tenía gran trascendencia como criterio hermenéutico a seguir para comprobar la misma vulneración que podría existir en la norma patria que regula el novedoso deber informativo sobre bienes y derechos en el exterior.

En este contexto, MARTÍN JIMÉNEZ considera que, de esa resolución, cabe extraer que la norma española sobre información de activos en el extranjero *“en los supuestos cubiertos por la Directiva de Fiscalidad del Ahorro, vulnera la libre prestación de*

351 MARTÍN JIMÉNEZ, ADOLFO: “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, pág.259. En efecto, el apartado 72 señala literalmente lo siguiente: <<ha de señalarse que el Gobierno belga sólo invoca una justificación en relación con el artículo 56 TFUE. De ello se deduce que, en la medida en que ese Gobierno no ha alegado ninguna justificación concreta respecto al artículo 36 del Acuerdo EEE, debe considerarse que el artículo 36 del Acuerdo EEE también es contrario a la normativa nacional controvertida>>.

352 SÁNCHEZ ÁLVAREZ, Jorge: *Una manifiesta vulneración...*

353 Así, el apartado 74 de la sentencia señala que: <<Dado que las disposiciones del Tratado y del Acuerdo EEE relativas a la libre prestación de servicios se oponen a la normativa controvertida, no es necesario examinar separadamente dicha normativa a la luz del artículo 63 TFUE y del

servicios (también probablemente vulnera la misma en supuestos fuera del ámbito de aplicación de tal norma de Derecho derivado, esto es, en relación con las libertades fundamentales de prestación de servicios y libre circulación de capitales (...). En el caso reseñado el TJUE no se pronunció sobre la libre circulación de capitales, pero las mismas conclusiones pueden ser extrapolables a esta libertad, con la diferencia de que esta libertad se aplica en situaciones extracomunitarias, con el efecto de que la norma española puede vulnerarla en relación con territorios extracomunitarios cubiertos por las medidas equivalentes a la fiscalidad del ahorro o allí donde la Administración española obtenga información de manera automática de terceros Estados (v.gr. FATCA de EEUU., experiencia piloto de intercambio de información automática con ciertos Estados comunitarios o intracomunitarios, Convenio de la OCDE/Consejo de Europa sobre Asistencia Administrativa cuando se generalice el intercambio automático en este contexto, etc.)”³⁵⁴.

A modo de corolario, puede decirse con cierta autoridad que la posición de la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea impediría medidas nacionales que supusieran una restricción desproporcionada de la libre prestación de servicios, no pudiendo justificarse en el control de las fronteras o la lucha contra el fraude, cuando se trate de territorios con los que se disponga de normativa que permita el intercambio de información tributaria.

Es destacable que, también en este ámbito, el juzgador europeo no solo impide ese tipo de medidas con relación a territorios que dispongan de información, sino que también se restringiría a los países que debieran disponerla por aplicación de normativa en vigor, aunque esta no se cumpla efectivamente.

Este último punto es de especial importancia para aquellos bienes y derechos en el extranjero que se encontraran situados en países con los que España tuviera en vigor un acuerdo de intercambio de información del tipo que fuera –ya se han señalado en otros apartados-, en cuyo caso no habría necesidad de que el contribuyente acreditara el conocimiento efectivo de aquéllos a la Administración. De todos modos, se reitera que el ámbito de aplicación territorial de la libre prestación de servicios se circunscribe al EEE, con lo que su vulneración no se produciría en la relaciones de los Estados miembros con países terceros.

artículo 40 del Acuerdo EEE, referentes a la libre circulación de capitales (véase, por analogía, la sentencia Comisión/Bélgica, antes citada, apartado 79)>>.

354 MARTÍN JIMÉNEZ, ADOLFO: *op.cit.*, pág.259 y 260.

A pesar de todo lo comentado, nuevamente debemos poner de manifiesto que la medida española que se estudia es de una agresividad tal –por su pretendida imprescriptibilidad, que a fortiori afecta a situaciones consolidadas antes de su entrada en vigor- que tampoco desde esta óptica se podría considerar proporcionada para el cumplimiento de la finalidad de la lucha contra el fraude.

5.9. **La perspectiva del derecho de propiedad**

El derecho a la propiedad privada se encuentra protegido tanto por la Constitución, artículo 33³⁵⁵, como por la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, artículo 17³⁵⁶, y el Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos, artículo 1 de su Protocolo adicional.

Siguiendo a DÍEZ-PICAZO, *“la propiedad privada ha ocupado siempre –y sigue ocupando- un lugar central en el constitucionalismo, sencillamente porque entre los presupuestos en que éste se apoya está la idea según la cual la libertad no es posible sin la propiedad privada. Esta visión de la propiedad privada como condición necesaria, aunque no suficiente, de la libertad ha de ser entendida tanto en sentido individual como colectivo. En sentido individual, la intangibilidad de la propiedad privada opera como una coraza de las personas frente a los caprichos del poder político”*³⁵⁷. Como tal derecho, como se ve, opera frente a posibles arbitrariedades de la Administración Pública, y no de forma horizontal, entre particulares.

No se trata, en puridad, de un derecho a disponer a título de propietario de unos bienes determinados, sino de un derecho a tener la posibilidad de adquirirlos, utilizarlos y disponer de ellos en una de las formas establecidas por la ley. Como dice el autor que se acaba de mencionar, este derecho *“más que proteger directamente situaciones, protege la posibilidad de llegar a ellas”*³⁵⁸.

355 <<Artículo 33. 1. Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia. 2. La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes. 3. Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes>>.

356 <<Artículo 17. Derecho a la propiedad. 1. Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de sus bienes adquiridos legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida que resulte necesario para el interés general>>.

357 DÍEZ-PICAZO, Luis María: *op.cit.*, pág. 528.

358 *Ibidem*, pág.529.

A su vez, la vigente Carta Magna menciona, entre los principios axiales del derecho tributario, el de no confiscatoriedad³⁵⁹ (art. 31 CE), lo que de por sí supone una ruptura con la tradicional constitucional anterior de nuestra Nación³⁶⁰, cosa que fue puesta de manifiesto por la doctrina tributarista incipiente, que consideró que ello suponía un plus de protección para el contribuyente.

Para ALONSO GONZÁLEZ la prohibición de confiscatoriedad es un principio de concreción complicada, considerando “*válida, de todas formas, aquella concepción de la misma que la considera una limitación a la potestad de exigir tributos en la medida en que un uso exagerado de la misma puede poner en peligro el derecho la propiedad del contribuyente*”³⁶¹.

Desde esta perspectiva, podría considerarse la no confiscatoriedad como el primer bastión defensivo de otro derecho constitucional de especial protección como es el derecho de propiedad. Sin embargo, el paso de los años y la escasa jurisprudencia que ha surgido del Tribunal Constitucional en materia tributaria, han reducido toda hermenéutica ambiciosa al respecto, siendo hoy común en la doctrina la consideración del principio de no confiscatoriedad como la mera identificación o, si acaso, como un simple refuerzo del principio de capacidad económica, o como mero límite al de progresividad del sistema tributario.

Antes de entrar en ello, es de observar que tanto el derecho a la propiedad privada como el de no confiscatoriedad figuran en la Sección 2ª del Capítulo II del Título I de la Carta Magna, lo que les concede las garantías especiales del artículo 53³⁶² –

359 A modo de curiosidad, cuando hablamos de “confiscatoriedad”, utilizamos un término constitucional propio exclusivamente del metalenguaje jurídico, sin que a fecha actual haya sido admitido como correcto en el uso común por parte de la Real Academia Española.

360 Para un breve recorrido histórico y de derecho comparado, vide DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro; y Eduardo SANZ ARCEAGA.: *El principio constitucional de no confiscatoriedad...*, págs.123 y ss., *passim*.

361 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; *et al.*: *op.cit.*, pág.107. Por su parte, Juan MARTÍN QUERALT considera que “*en rigor, la previsión constitucional que veda la confiscatoriedad del sistema tributario constituye, en principio, una previsión tautológica, porque la confiscación constituye un concepto que, por su propia esencia, permanece extramuros del ordenamiento tributario. El tributo constituye un instituto jurídico que, por mandato constitucional y por exigencia dogmática, está basado en la capacidad económica del que es llamado a satisfacerlo. Por el contrario, los principios que sustentan la confiscación son distintos*”, en MARTÍN QUERALT, Juan; *et al.*: *op.cit.*, pág.118.

362 <<Artículo 53. 1. Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161, 1, a). 2. Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30. 3. El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo tercero informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen>>.

señaladamente, la reserva de ley y el control de constitucionalidad- pero no así el acceso al recurso de amparo o la tutela mediante el procedimiento judicial especial de protección de los derechos fundamentales, de carácter preferente y sumario, ambos reservados para los derechos de la Sección 1ª, como es sabido.

Dicho lo anterior, una primera aproximación –que es la que, hasta ahora, marca la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional en su sentencia nº 150/1990 transcrita parcialmente en un epígrafe anterior- acerca de la confiscatoriedad es que se debe medir con relación al conjunto del sistema tributario y no de un tributo en concreto, según el tenor literal del apartado 1 del artículo 31 de nuestra Carta Magna³⁶³, lo que en una visión excesivamente simplista podría hacer pensar en la inexistencia de un control directo de constitucionalidad por la vulneración de este principio.

En efecto, en el Fundamento de Derecho 9º de dicha resolución, el máximo intérprete constitucional considera que *“en materia fiscal, la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste; hay quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria; y hay finalmente quien opina que constituye un límite -por más que indeterminado y de difícil determinación- al principio de progresividad del sistema tributario. Tiene declarado este Tribunal, ya en su STC 27/1981, que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. A ello cabe añadir ahora que la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible - sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio», es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las*

363 <<Artículo 31.1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio>>.

diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución: como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta.”

También en este sentido, en la resolución de 26 de marzo de 1987 –nº 37/1987-, que juzga la constitucionalidad del impuesto sobre tierras infrautilizadas creado por la comunidad autónoma andaluza, el TC señaló que *“dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino que la imposición justamente tenga ‘alcance confiscatorio’, es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades (...) como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un IRPF cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta”*. Ídem, sentencias nº 186/1993, de 7 de junio y 14/1988, de 22 de enero.

Siendo ésta una lectura del Texto Fundamental para la que no son precisas grandes alforjas interpretativas, llevándola al límite de lo razonable podría dar lugar a que el tipo de gravamen de un impuesto determinado pueda ser tendente al 100%, siempre y cuando otro tributo tenga un tipo inferior al 1 por ciento, pues a pesar de lo elevado del primero, la suma de ambos –ese “sistema tributario” del que habla la Constitución y que, como el sentido común, es el menos sistemático de los posibles- no se podría calificar como de confiscatoria.

Como se observará, esa hipótesis poca gracia le haría al sujeto al que se le aplicara el primero de los gravámenes elucubrados, porque sin lugar a dudas se le estaría negando su legítimo derecho de propiedad lo que, indefectiblemente, afecta a otro derecho de protección constitucional, como es el derecho de propiedad³⁶⁴.

De ello se derivaría que, a pesar de la literalidad gramatical de la redacción del precepto constitucional aludido, resultará posible considerar que una determinada

364 Por ello, convenimos con ROZAS VALDÉS que “cuando el texto constitucional proscriba el ‘alcance confiscatorio’ el relativo de tal expresión no es la progresividad, sino el sistema tributario. No se está afirmando que la progresividad de una tarifa pueda llegar tan lejos como pueda

figura tributaria resulta confiscatoria en un caso determinado, en función de los efectos que pudiera tener sobre la propiedad del contribuyente.

Adentrándonos algo más en la materia, deberá empezarse por trazar la relación entre no confiscatoriedad y capacidad económica, evitando así argumentos que ya podamos haber tratado en el apartado que se ha dedicado a este segundo principio constitucional-tributario.

En este orden de cuestiones, vale la pena comenzar recordando que el Tribunal Constitucional tiene dicho que, para que exista capacidad económica, basta con que exista un renta o riqueza real o potencial³⁶⁵, de modo que la prestación tributaria no podrá hacerse depender de situaciones que no sean expresivas de capacidad económica³⁶⁶, lo que *sensu contrario* significa que se quebraría dicho principio cuando la capacidad económica gravada no sea potencial sino inexistente o ficticia³⁶⁷.

Esas sencillas conclusiones de las que ya se ha hablado en este trabajo, sin embargo, no bastan para alcanzar a concretar ontológicamente la relación entre la capacidad económica y la no confiscatoriedad en aquellos casos, como el de autos, en los que la existencia de una renta resulta evidente, pues la aparición de bienes o derechos de forma inopinada en el patrimonio del contribuyente así lo atestiguan, pero el estipendio tributario derivado de su obtención resulta irrazonable.

Para estos supuestos, DEL BLANCO GARCÍA considera que debe sustituirse el concepto de capacidad económica por el de capacidad de pago, de modo que *“el límite que impondría –el artículo 31 CE- se refiere a que la satisfacción de las obligaciones tributarias no podría redundar en una merma del patrimonio del obligado tributario³⁶⁸”*. Así, este autor transcribe a varios autores que teorizan acerca de que *“el sistema tributario no deberá comprender tributos y alcanzar un grado de onerosidad tal que los ciudadanos en general, o determinadas categorías o grupos de los mismos en particular, se vea en la necesidad de desprenderse de sus bienes o propiedades para satisfacerlos”* y que *“ni cada impuesto aisladamente considerado ni las acumulaciones de impuestos sobre el consumo de un determinado tipo de bienes puede representar*

considerarse que se ha llegado a la confiscación –no más allá- sino que se está haciendo notar que para que un sistema tributario verdaderamente sea justo no puede llegar a resultar confiscatorio en sus efectos”. ROZAS VALDÉS, José Andrés: *De la confiscación...*, pág.7

365 STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ13.

366 STC 194/2000, de 19 de julio, FJ4.

367 STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ4.

368 DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro; y Eduardo SANZ ARCEAGA : “El principio constitucional de no confiscatoriedad: la virtualidad práctica de un límite a la imposición difícil (pero no imposible) de aprehender”, pág.126.

*una carga tributaria superior al valor de lo que entra en el patrimonio del sujeto, que es lo que puede ser consumido*³⁶⁹.

En similares términos, HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO resume lo expuesto en un sentido en el que no podemos estar más de acuerdo, al señalar que *“el alcance confiscatorio hay que ponerlo en relación con cada contribuyente en particular”*³⁷⁰.

ALONSO GONZÁLEZ y SÁEZ hablan de *“claro efecto confiscatorio”*³⁷¹ de la normativa relativa a la información tributaria de bienes y derechos en el extranjero, al poder superarse con relativa sencillez el importe aflorado por la suma de sanción específica y cuota levantada en IRPF/IS por la ganancia no justificada en el último ejercicio no prescrito.

Pero hablar de confiscatoriedad como motivo dialéctico para defender a un contribuyente puede sonar a lugar común. En efecto, puede ser éste un argumento tan manido como el de defensa del interés público al que suele aludir la Administración para practicar liquidaciones a todo trance, teniendo dicho el Tribunal Constitucional que la confiscatoriedad en materia fiscal dista de ser una cuestión pacífica y que, por ello, su alegación por las partes deberá realizarse *“con el mayor rigor”*³⁷² o, como dice DEL BLANCO GARCÍA *“la prueba alcanza un valor sobresaliente; máxime por cuanto la aplicación parsimoniosa que de este principio realizan tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional, al ventilar casos concretos, han (sic) acentuado, casi sin excepción, la debilidad probatoria de las alegaciones de las partes”*³⁷³.

Por ello, es momento ahora de entrar en el caso concreto y, así, qué mejor para colmar la ejemplificación del dislate en lo que se refiere a la desproporción del régimen de presunción de rentas con origen en el extranjero que venimos comentando, que servirnos de un ejemplo con origen publicano:

“Volvamos al pobre señor que no declaró la cuenta con los dichosos 120.000 euros a que antes nos referíamos. La sanción es del 150% de la cuota (artificiosa)

369 *Ibidem*, pág.126.

370 HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, Joaquín: *El principio de no confiscatoriedad...* pág.31

371 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; y Ángel SÁEZ: *¿Se puede aún...* En este mismo sentido también escribe Juan CALVO VÉRGEZ, quien anticipa lo que ya ha ocurrido en la praxis, pues señaló que la aplicación de la norma *“podría determinar que ni siquiera con el uso de todo lo oculto pudiera afrontarse el coste de la cuota íntegra, intereses de demora y sanción”*. CALVO VÉRGEZ, Juan: *La aplicación de la Orden...*, pág.170.

372 STC 91/1997, de 8 de mayo: Antecedente 3.d.

373 DEL BLANCO GARCÍA, Eduardo: *op.cit.*, pág. 129.

correspondiente a esos 120.000 euros. Eso significa que, en torno a esa cantidad, el tipo de gravamen pasará del 40% y se irá acercando al 50%. Vamos a redondear la cuota a unos 60.000 euros, más la sanción de 90.000 euros, más los intereses de más de 5 años, pongamos casi 20.000 euros, total 170.000 euros. A eso habrá que sumarle los mínimos 25.000 euros de multa por no declarar la cuenta, en los que la benevolencia reglamentaria ha dejado la multa mínima. El pobre señor no sólo se va a quedar sin ese dinero, sino que se va a quedar también sin su vivienda. Sin que haya nada que pueda hacer para remediarlo”³⁷⁴.

PEDREIRA MENÉNDEZ, por su parte, hace un resumen de la situación que resulta sumamente nítido, aunque algo equívoco en una última reflexión: *“Si recapitulamos, nos encontramos con que quien incumpla la obligación de declarar los bienes o derechos que tenga en el extranjero, si es descubierto por la Administración tributaria será sancionado conforme a lo dispuesto en la Disposición adicional decimoctava LGT. Al mismo tiempo, los bienes o derechos descubiertos se integrarán en su base liquidable general del último ejercicio no prescrito, en el supuesto de que sea un contribuyente por el IRPF, con lo que adeudará una cuota incrementada en unos elevados intereses de demora. Y, además de todo eso, habrá realizado el tipo infractor del artículo 191 LGT al haber dejado de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la autoliquidación, todo ello si la cuota no sobrepasa los importes para estar en presencia de un delito de defraudación tributaria. La infracción del artículo 191 LGT, por lo general, será como mínimo grave, ya que la base de la sanción será superior a 3.000 euros y existirá ocultación, tal y como está definida en el artículo 184.2 LGT. A simple vista es fácil darse cuenta que el importe de las sanciones, más la cuota del IRPF y los intereses de demora supondrán, por lo general, una cantidad superior a la que se haya ocultado”³⁷⁵.*

Siguiendo con esta línea argumental, vale la pena hacerse una pregunta: ¿son estas consecuencias económicas, que suponen reclamar en junto –entre cuota de IRPF, intereses y sanción- aproximadamente entre un 120 y un 130 por ciento del capital no declarado en el extranjero, dependiendo de la comunidad autónoma de residencia, proporcionadas a una prohibición de confiscatoriedad que se halla protegida no sólo

374 ESPEJO POYATO, Isabel: *op.cit.*, pág.51. En palabras de Aitor ORENA DOMÍNGUEZ, la aplicación de los tipos marginales sobre las rentas descubiertas, más la liquidación de los intereses de demora desde el último ejercicio no prescrito, unido a las sanciones adicionales “*umentará de forma espectacular la posible tributación*”, *op.cit.*, pág.111.

375 PEDREIRA MENÉNDEZ, José: *op.cit.*, págs. 54 y 55. El error, que bien parece un desliz, se encuentra en la referencia que se realiza al artículo 191 de la LGT pues, como ya se ha expuesto al principio de este trabajo, el incumplimiento del deber informativo sobre bienes y derechos en el extranjero tiene una sanción específica y agravada que debe entenderse que sustituye a la genérica, prevista en el antes citado precepto de la ley rituaría, por la falta de ingreso de la deuda tributaria.

por nuestra Constitución sino también por la Convención para la Defensa de los Derechos Humanos?

Puede intuirse que no, pero lo cierto es que no se ha planteado ningún caso similar –lo que ya de por sí es significativo de la extravagancia jurídica que ello supone- ante el Tribunal de Estrasburgo y mucho menos ante nuestro órgano jurisdiccional constitucional, por lo que habrá que acudir a otros supuestos que guarden cierta semejanza.

En este orden de cuestiones y a causa del difícil acceso a este tribunal, únicamente encontramos una referencia en la doctrina emanada del Tribunal Constitucional patrio que ya ha sido transcrita más arriba, si bien no resuelve nada relevante pues el Tribunal se ha limitado a señalar que “*un IRPF cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta*”³⁷⁶ resulta inconstitucional por ser confiscatorio, lo que resulta un triste sarcasmo que, siguiendo a ROZAS VALDÉS “*en la más benévola de las interpretaciones, equivale a vaciar el principio de contenido*”³⁷⁷.

También debe mencionarse la conocida doctrina inicial del *Bundesverfassungsgericht*, el Tribunal Constitucional alemán, que cifró en un 50 por ciento –en su conocidísima resolución de 22 de junio de 1995- el umbral de la no confiscatoriedad de los impuestos sobre la renta y patrimonio, si bien tal criterio fue modificado en resoluciones posteriores para atenuar la importancia de establecer un porcentaje determinado de tributación máxima.

A nuestro modo de ver, sí que vale la pena recordar las palabras del Tribunal Supremo en una resolución de 19 de mayo de 2000 –recurso nº 75/1999- que, más allá del caso concreto que dilucidaba –concretamente, la subida del tipo del 15 al 21 por ciento aplicable a las retenciones de los profesionales efectuada por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero - considera que los efectos confiscatorios se derivarían del hecho de que “*las retenciones rebasan las cuotas del impuesto y obligan a los sujetos pasivos a satisfacerlas acudiendo a recursos diferentes de los rendimientos de su actividad*” por lo que “*es manifiesto que quebrantan también el artículo 31.1 del a Constitución Española al producir efectos confiscatorios*”.

376 STC 150/1990, de 4 de octubre: FJ 9.

377 ROZAS VALDÉS, José Andrés: *De la confiscación...*, pág.1.

Siendo evidentes las diferencias entre el supuesto de hecho enjuiciado en dicha resolución –referido a pagos a cuenta, no al IRPF definitivo y de una concreta renta y no del global incluido en la base imponible- lo bien cierto es que la relación que el Alto Tribunal establece entre confiscatoriedad –o su envés, el derecho de propiedad- y utilización de recursos ajenos para el pago de un tributo, tiene gran interés con relación a la aplicación de las consecuencias derivadas del incumplimiento de la obligación de información, pues el gravamen total resultante superará en el común de los supuestos el 100 por cien del patrimonio no declarado, lo que supone indefectiblemente la necesidad de usar tales recursos ajenos.

Como se ha dicho, se da la circunstancia de que esa intromisión tan fulminante en el derecho de propiedad deriva de la aplicación de varios conceptos tributarios aparentemente distintos: a saber, (i) la cuota tributaria que resulte de la aplicación del tipo medio de gravamen sobre la renta no declarada; (ii) los intereses de demora derivados del hecho de que la imputación se efectúe, sin posibilidad de prueba en contrario, en el último período impositivo no prescrito y (iii) la sanción específica del 150% sobre aquella cuota. Desde una perspectiva estrictamente positivista, podría argumentarse que no hay afectación directa del derecho de propiedad, pues se trata de consecuencias jurídicas con origen distinto –tributario la primera, indemnizatorio la segunda, y punitivo la tercera- que el juzgador no debería sumar, en su subconsciente, a la hora de evaluar la confiscatoriedad.

A nuestro modo de ver, no se debiera actuar de esa manera en uso correcto de la hermenéutica pues, en última instancia, esas tres consecuencias jurídicas que, en efecto, tienen una razón de ser jurídica distinta –si bien, como se ha comentado, la mayoría de autores³⁷⁸ entre los que nos incluimos consideran la presunción de rentas no declaradas como una sanción impropia, lo que haría multiplicar el porcentaje de la punición exponencialmente, dejando a un lado el evidente *non bis in idem* en que se incurriría-, proceden de un mismo hecho, que es “*en todo caso*” la tenencia o titularidad de bienes y derechos en el extranjero no declarados, que es el nudo gordiano del que se derivan todos estos gravámenes sobre el incumplidor.

Lejos de ese encorsetamiento hermenéutico, la Corte de Derechos Humanos –el Tribunal de Estrasburgo- estudia los asuntos con una visión global, de forma que como bien señala ROZAS VALDÉS, “*viene considerando en su conjunto el importe de la deuda tributaria –de todos sus eventuales elementos accesorios- y de las sanciones*

que en relación con su impago se pudieran establecer, al objeto de evaluar si puede o no considerarse que su importe desproporcionado vulnera el contenido esencial del derecho de propiedad definido en el Protocolo 1 del Convenio para la protección de los derechos humanos y las libertades fundamentales³⁷⁹.

Así las cosas, no resulta usual que la Corte internacional para la defensa de los derechos del hombre admita cuestiones de índole puramente fiscal, salvo en supuestos en que la desproporción de la norma sea evidente o que el grado de retroactividad de una ley sancionadora sea máximo.

Los motivos a los que alude el Tribunal, tradicionalmente, para tal abstención son varios. En primer lugar, resulta indudable que los jueces de Estrasburgo no desean que se les vea, por los aplicadores del derecho de todo el orbe, como una última instancia jurisdiccional de carácter supranacional. En segundo lugar, en países con un Estado de Derecho consolidado, ello resulta también explicable –como señala SAMPAYO RIBEIRO³⁸⁰- por la extensión constitucional de los derechos humanos, que gozan de protección mediante el correspondiente órgano de control constitucional doméstico, y por otras garantías legales que incorporan habitualmente los principios del CEDH.

378 Señaladamente, Eugenio SIMÓN ACOSTA en las dos obras citadas en la bibliografía, *passim*.

379 ROZAS VALDÉS, José Andrés: *El régimen tributario...*, pág. 91. Antes de entrar en la doctrina de Estrasburgo, vale la pena recordar algunas generalidades como que la Convención Europea para la Defensa de los Derechos Humanos (en lo sucesivo, CEDH) fue ratificada por España el 26 de septiembre de 1979, habiéndose adoptado también como propios otros instrumentos multinacionales para la defensa de los derechos del hombre, como la Convención Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que entró en vigor el 27 de julio de 1977 o la Convención Internacional para la defensa de los derechos sociales, económicos y culturales, que entró en vigor en el Reino de España el mismo día. Así pues, de conformidad con lo establecido en el artículo 96 de la Carta Magna, con similar redacción a lo que ya preveía el artículo 1.5 del código civil, tales normas contenidas en tratados internacionales, se han incorporado al derecho español en la fecha de su publicación en el BOE -<< Artículo 96. 1 de la Constitución: Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional. Artículo 1.5 del Código Civil: Las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales no serán de aplicación directa en España en tanto no hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno mediante su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Estado»-. Por tanto, como recuerdan M^ª Teresa SOLER ROCH y Yolanda MARTÍNEZ MUÑOZ en *Comentarios de jurisprudencia...*, pág.556, la publicación del tratado internacional es el requerimiento esencial para que formen parte del ordenamiento español y, consecuentemente, para que sea directamente aplicable. No es necesario, como ocurre en otros países, que exista una transposición a una norma interna.

380 SAMPAYO RIBEIRO de, Nuno: "Comentarios de jurisprudencia del TEDH", pág. 564. En España, como se ha dicho, un primer escollo para el control constitucional se encuentra en las dificultades para el acceso casacional de una medida de este tipo.

A mayor abundamiento ello ocurre, añadimos nosotros, en los países participantes en la Unión Europea, donde existen una serie de principios resguardados por otro órgano jurisdiccional supranacional como es el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, fijados asimismo en normativa de carácter supranacional que, como tal, goza de primacía en su aplicación práctica frente a la normativa interna³⁸¹, aspecto éste que se reiterará *ut infra*. En efecto, como señala DI PIETRO de forma algo voluntarista, “*la primacía del ordenamiento europeo está ya asimilada, también en el sector fiscal y debe ser garantizada en la formación, en la aplicación y en la interpretación de los sistemas tributarios nacionales*”³⁸².

De todos modos, sí que disponemos de hasta tres resoluciones del Tribunal de Estrasburgo, muy recientes, que tratan acerca de las posibles consecuencias confiscatorias de un gravamen tributario. En realidad, la normativa que se juzga, húngara, es la misma en las tres sentencias, pero se aprecian ciertos matices distintos en las sentencias que vale la pena poner de manifiesto³⁸³.

Los supuestos de hecho que dan lugar a esas resoluciones vienen precedidos de una serie de decisiones parlamentarias de ese país muy desafortunadas, con una diacronía que incluye arbitrariedades tan impropias de un Estado de Derecho como una normativa retroactiva, derogada por el Tribunal Constitucional magiar, y un gravamen del 98 por ciento sobre una concreta categoría de rendimientos en el impuesto sobre la renta del perceptor que dio lugar, en el primero de los casos resueltos (el asunto *NKM*), que sumando esa renta al resto de base imponible del contribuyente, que lo que hubiera tributado en junto a un tipo del 16 por ciento, acabara resultado gravado al 52 por ciento³⁸⁴.

Estamos de acuerdo con BAKER en que, lo interesante del caso, se encuentra en que en su postura el Tribunal mencione que en algunos países europeos se hayan considerado inconstitucional un gravamen por encima del 50%, recordando los casos de Alemania y Francia.

381 En este orden de cuestiones, resulta de interés mi artículo “La primacía y el efecto directo descendente: un dilema no resuelto”, *passim*.

382 PIETRO, Adriano DI y TASSANI, Thomas: “Los principios europeos del derecho tributario”, pág.18.

383 En otra sentencia, de 16 de marzo de 2002, asunto Dangeville contra Francia, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos también aborda la posible violación del derecho a la propiedad privada en una cuestión de ámbito estrictamente tributario, si bien en tal supuesto se trataba de un recurso por la falta de transposición de una directiva en materia comunitaria que tuvo como consecuencia el sometimiento a una indebida retención tributaria de unos pagos. El TEDH falla que existe tal quebranto del derecho de propiedad, criterio reiterado posteriormente en otra de sus resoluciones, de fecha 22 de julio de 2003, asunto Cabinet Diot contra Francia.

384 *Case of N.K.M. v. Hungary*, número 66529/11, de 14 de mayo de 2013.

Según este autor, parece que el fallo del caso *NKM v. Hungary*, que considera que sí existe una vulneración del derecho de propiedad, venga provocado más por el hecho de que el resultado de los gravámenes que se imponen al contribuyente suponga una tasa conjunta del 52%, que por la existencia de un tipo de gravamen específico para determinadas rentas al 98%³⁸⁵.

Es la misma línea interpretativa seguida por ROZAS VALDÉS quien, analizando dicha resolución, considera que *“atendidas las circunstancias concretas –pasar de un tipo medio del 16% a otro del 52%- la carga tributaria se considera desproporcionada y confiscatoria, lo que supone una vulneración del derecho fundamental de propiedad”*³⁸⁶.

Al cabo de muy poco tiempo de haberse dictado la sentencia comentada, el Tribunal de Estrasburgo tuvo oportunidad de resolver otros dos asuntos relacionados con el mismo supuesto de hecho, asuntos *Gáll v. Hungary* y *R.Sz. v. Hungary*³⁸⁷, concluyendo en ambos -con similares argumentos que los utilizados en la anterior resolución- que la normativa húngara cuestionada establecía un gravamen excesivo, si bien como hace notar BAKER³⁸⁸, en estas últimas resoluciones se añade una interesante sección abordando lo que según varias legislaciones –de Alemania, Francia, Suiza y los Estados Unidos- se considera tributación confiscatoria.

En conclusión y siguiendo el parecer de BAKER, a pesar de que resulta complicado concluir que el Tribunal de Estrasburgo considere excesivos los gravámenes por encima del 50%, lo cierto es que si se aplica a un contribuyente un tipo superior a ese umbral y, además, ello se combina con otros factores específicos que lo sitúan en una situación comparable muy gravosa frente al común de los ciudadanos, sí que podrá existir una confiscatoriedad prohibida por la Convención de Derechos Humanos, al entorpecer el legítimo derecho de propiedad. Por tal motivo, señala el autor que,

385 BAKER, Philip: "Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters", en *European Taxation (IBFD)*, de agosto de 2013, pág. 394. El autor, por lo demás, muestra su indignación ante una condena en costas que considera paupérrima, debida a que el Tribunal considera excesivas las 68 horas de asistencia letrada que reclama la demandante, de lo que se puede extraer la lección de que podría hacer perder interés a los ciudadanos en defender sus derechos, al no resultar estos resarcidos en su totalidad. Es interesante su reflexión al respecto: *"Frankly, 68 hours of legal work by her lawyer to make a submission in a case where the judgment is 26 pages long does not seem excessive: the ECtHR perhaps needs to consider its own credibility in situations such as this where an individual establishes that their rights have been infringed, but nevertheless appears to be out of pocket at the end of the day"*.

386 ROZAS VALDÉS, José Andrés: *De la confiscación...*, pág.10.

387 El primero, asunto nº 49750/11, de 25 de junio de 2013; el segundo, el asunto nº 41838/11, 2 de julio de 2013.

388 BAKER, Philip: "Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters", en *European Taxation (IBFD)*, de diciembre de 2013, pág.619.

“those additional factors meant that the excessively high tax rate constituted an individual and excessive burden”³⁸⁹.

Estos factores están relacionados con lo que dogmáticamente se denomina test de proporcionalidad o de razonabilidad, del que se ha hablado en otras partes de esta obra y que, en resumen, lo que exige a toda norma es que sea idónea, necesaria y equilibrada, es decir, que haya una lógica entre el derecho que resulta atacado o dañado y el interés general que se persigue.

Transcribimos los apartados claves de la sentencia N.K.M. por su interés para llegar a un correcto entendimiento de la opinión del Tribunal:

<< 65. As it transpires from its case-law, in the area of social and economic legislation including in the area of taxation as a means of such policies States enjoy a wide margin of appreciation, which in the interests of social justice and economic well-being may legitimately lead them, in the Court’s view, to adjust, cap or even reduce the amount of severance normally payable to the qualifying population. However, any such measures must be implemented in a non-discriminatory manner and comply with the requirements of proportionality.

In particular, as regards the existence of a “reasonable relationship of proportionality between the means employed and the aim sought to be realised”, the Court notes at the outset that the Constitutional Court’s first decision can be understood to characterise the tax in question as amounting to a confiscatory measure.

66. The applicable threshold in the present case was above HUF 3.5 million, the amounts of severance falling below this limit being subject to the general personal income tax rate of 16%. In the applicant’s case, this represented an overall tax burden of approximately 52% on the entirety of the severance (see paragraph 7 above).

67. In the instant case, the Court takes into consideration in the proportionality analysis that the tax rate applied exceeds considerably the rate applicable to all other revenues, including severance paid in the private sector, without determining in abstracto whether or not the tax burden was, quantitatively speaking, confiscatory in nature. For the Court, given the margin of appreciation granted to States in matters of taxation, the applicable tax rate cannot be decisive in itself, especially in circumstances like those of the present case.

68. The Court finds that the applicant, who was entitled to statutory severance on the basis of the law in force and whose acting in good faith has never been called into question, was subjected to a tax whose rate exceeded about three times the general personal income tax rate of 16% (see paragraph 7 above) – and this notwithstanding the fact that the severance served the specific and recognised social goal of labour

389 *Ibidem*, pág.620.

reintegration. It does not appear that any other revenue originating from the public purse was subjected to similarly high tax>>.

De este modo, un gravamen tributario podrá limitar el derecho de propiedad –de hecho, la tributación efectiva siempre lo hace-, pero deberá existir *“un justo equilibrio entre las exigencias del interés general de la comunidad y los imperativos de la protección de los derechos fundamentales del individuo”*, esto es, una *“relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y los fines perseguidos”*³⁹⁰.

Aplicando este test de proporcionalidad a las consecuencias que se derivan del incumplimiento de la obligación de información tributaria para activos en el exterior, resulta bastante evidente su afectación excesiva al derecho de propiedad y, por ende, un claro carácter confiscatorio.

Hablando de la falta de proporcionalidad, ROZAS VALDÉS pone como ejemplo por antonomasia -en un trabajo científico exclusivamente dedicado a la confiscación-, de la presunción de ganancias no justificadas resultante de la Ley 7/2012, señalando que *“un caso que, en términos de proporcionalidad, es más que evidente que no superaría un control de constitucionalidad, por alcanzar lo confiscatorio, sería el de las disposiciones complementarias de la amnistía fiscal del 2012 en virtud de las cuales – en resumidas cuentas- de descubrirse -¿o regularizarse de forma espontánea?- bienes o rentas radicados en el extranjero, se imputarían al ejercicio respecto del que se pusieran de manifiesto, con una sanción adicional del 150% de la cuota y teniendo la consecuente obligación carácter imprescriptible. Difícilmente el Tribunal Constitucional, de mantener su doctrina al respecto, admitirá un recurso de amparo contra dichas disposiciones pero, tal vez, algún juez –de llegarse a aplicar las mismas- podría suscitar una cuestión de inconstitucionalidad. Sería una magnífica oportunidad para desarrollar el principio de no confiscatoriedad en términos de proporcionalidad y en relación con el derecho de propiedad”*³⁹¹.

De la misma opinión es la AEDAF, al considerar que la regulación del deber informativo sobre activos en el exterior supone un *“ataque al principio de protección de la propiedad privada”* ya que a pesar de admitir que no se trata de un derecho absoluto, *“el propio Tribunal Europeo de Derechos Humanos exige una razonable proporcionalidad entre las medidas aprobadas por los Estados y el fin perseguido*

³⁹⁰ Como señala expresamente la sentencia *Gasus Dossier-und Fördertechnik c.Pays Bas* -demanda nº 15375/1989-, de 23 de febrero de 1995, apartado 62.

³⁹¹ ROZAS VALDÉS, José Andrés: *De la confiscación...*,pág.17.

evitando 'interferencias irracionales' sobre la propiedad privada (STEDH de 25 de junio de 2013, nº 49750/11)³⁹².

La segunda cuestión que nos plantea esta novedosa obligación informativa, una vez dada respuesta a la primera premisa, esto es, que la liquidación de unas deudas tributarias (teniendo en cuenta, en junto, cuota, intereses y sanciones) que supondrán, en el común de los casos, un importe superior al del capital foráneo no declarado o declarado extemporáneamente, pueden suponer una situación amparada por los tratados internacionales que defienden los derechos humanos, sería si se puede defender una aplicación directa de esos tratados.

Ya se ha hablado de ello a la hora de evaluar la aplicación de la doctrina emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea pero, a nuestro modo de ver, vale la pena volver sobre la vigencia directa y prioritaria de los tratados internacionales en el ordenamiento jurídico interno.

Y, resultando ello convencionalmente admitido, cabe plantearse ahora cómo aplicaremos unas convenciones que, por sus dimensiones supranacionales, son *per se* genéricas y necesitan de un desarrollo jurisprudencial amplio.

En efecto, como acertadamente señala JIMENA QUESADA, debe tenerse en cuenta que *"si la normativa tributaria nacional revela un carácter complejo y técnico nada desdeñable, semejante complejidad y tecnicismo se ven acentuados con la irrupción de instrumentos europeos fundamentales que, como la CDFUE y la CEDH, forman parte del ordenamiento interno. O, mejor dicho, la problemática (exponente obvio asimismo de una clara inflación normativa, nacional e internacional) presenta una mayor dimensión en términos de 'Derecho jurisprudencial', puesto que naturalmente las disposiciones de la CDFUE y del CEDH (y sus Protocolos) no poseen concreción, como es lógico en tratados generales como los que nos ocupan, siendo la jurisprudencia respectiva del TJUE y del TEDH la que dota de contenido a esas cláusulas convencionales haciendo de tales tratados instrumentos 'vivos' de derechos humanos"*³⁹³.

Resulta impactante que, en la propuesta de liquidación tributaria que ha documentado la primera actuación ampliamente conocida contra un contribuyente en esta materia, a

392 AEDAF: *La obligación de información...*, pág.16.

393 JIMENA QUESADA, Luis: *La carta de los Derechos Fundamentales...*, pág. 3.

la hora de mencionar la normativa aplicable la Administración no haya obviado que *“El artículo 7 de la Ley General Tributaria regula las fuentes del ordenamiento tributario, señalando que los tributos se regirán por la Constitución, por los tratados o convenios internacionales, por las normas que dicte la Unión Europea, por esta ley (...)”*. Para pasar, seguidamente, a indicar que *“en el caso que nos ocupa, la Inspección ha aplicado la legislación vigente aplicable al supuesto de hecho que se regulariza”* señalándose únicamente la normativa interna resultante de la Ley 7/2012 y, obviando, consecuentemente la prevalencia de esos mismos tratados internacionales.

En efecto, lo extraño de ese documento público dictado por la Agencia Tributaria es que, no desconociendo el precepto que establece las fuentes del ordenamiento tributario entre las que se encuentran, como no podía ser de otra manera, los tratados internacionales y las normas de la Unión Europea, nada se dice de la virtualidad práctica que estas dos tipologías de instrumentos supralegales pueden tener en un caso como el que fue inspeccionado, en el que se aplicó sin ambages tanto la presunción de rentas no declaradas en el IRPF, con la consecuente imputación de todo el capital foráneo al último ejercicio no prescrito, como la sanción específica del 150 por ciento de la cuota resultante de la aplicación de tal presunción.

Como es bien conocido, el artículo 96.1 de la Carta Magna concede prevalencia, en la pirámide legislativa, a las convenciones supranacionales frente a la norma –con rango de ley- interna³⁹⁴. Eso significa que los preceptos de las normas europeas e internacionales no sólo son una importante fuente del derecho nacional sirviendo, de conformidad con el apartado 2 del propio texto constitucional de parámetro interpretativo de la norma interna, sino que además son de aplicación prioritaria a la ley nacional y, en caso de conflicto entre ambas, ésta resultará derogada tácitamente³⁹⁵.

“Ello quiere decir –siguiendo a DÍEZ-PICAZO- que los tratados internacionales gozan de una fuerza pasiva, entendida como resistencia a la derogación, superior a la de las leyes. Cabe ciertamente entender que esta intangibilidad de los tratados internacionales por parte del legislador no entraña, en puridad, la inconstitucionalidad de la ley contraria al tratado; pero, en todo caso, ha de plasmarse en la inaplicación de

394 Así, *“Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional”*.

395 Aunque cierto sector de la doctrina consideró, en su momento y en un criterio ya superado, que la relación entre tratado y ley interna no es de prevalencia sino de especialidad material.

*la ley anterior –e, incluso, posterior- incompatible con el tratado y la aplicación preferente de éste*³⁹⁶.

En otras palabras, necesariamente y por su carácter accesorio, habrá que tomar como normativa interna, y no se olvide que de aplicación prevalente, tanto a los tratados internacionales como a la jurisprudencia que emane de su aplicación, hasta el punto de que en caso de conflicto entre la interpretación dada por el máximo garante de la Constitución, el Tribunal Constitucional, y el TJUE o el TEDH, deberá estarse a la solución dada por estos últimos si fuera más favorable para el ciudadano.

Lo que decimos no deja de ser una perogrullada para un jurista, que cualquier estudiante de Derecho debería tener bien asentada por las nociones de derecho internacional que se enseñan comúnmente en la universidad. Pero lo cierto es que, en la práctica, se encuentra cierta resistencia a asumir esa prevalencia de normas foráneas, por ser tomadas como extrañas. El motivo cabe encontrarlo en el tradicional apego a la ley nacional, que puede llevar a que el aplicador del Derecho considere exótico y arriesgado hacer lo que se hace tradicionalmente y sin dudarlo con los reglamentos *contra o praeter legem*, que es directamente inaplicarlos cuando son contrarios a una norma con rango de ley.

JIMENA QUESADA denomina “*obviedad no innecesaria*” recordar, a modo de premisa, el carácter vinculante que tienen la Carta de Derechos Fundamentales y el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos así como su prevalencia en el ámbito interno: “*De entrada, conviene recordar que tanto el CEDH como la CDFUE son tratados internacionales de derechos humanos con respecto a los cuales debe tenerse en cuenta el mandato aplicativo establecido en los artículos 93 a 96 de la Constitución española (CE) en combinación con el mandato interpretativo del artículo 10.2 CE. Además, del artículo 96.1 CE (que constitucionaliza lo dispuesto en la Convención de Viena de 1969 sobre el Derecho de los Tratados) se deriva la superioridad de los tratados con respecto a la ley española y, en todo caso, ese*

396 DÍEZ-PICAZO, Luis María: *op.cit.*, pág.171. Seguidamente, el autor se pregunta qué ocurriría, específicamente, con los tratados internacionales que versaran sobre derechos humanos: “*La respuesta intuitiva es que se aplica la regla general que se acaba de exponer; esto es, la ley contraria a un tratado internacional sobre derechos humanos deberá ser inaplicada, aun cuando se trate de un derecho que no encuentra propiamente equivalente en la Constitución española. Ahora bien, cabría una respuesta alternativa, menos intuitiva y más restrictiva: los tratados internacionales sobre derechos humanos sólo poseen en el ordenamiento español un valor interpretativo, no un valor normativo en sentido estricto; y, por ello, si el derecho reconocido convencionalmente carece de equivalente constitucional, no puede determinar la inaplicación de la ley*”. En cualquier caso, no es ésta la perspectiva de estudio válida para tratar las normas de las que aquí tratamos, pues ha quedado claro que a las posibles contradicciones de estas con derechos supranacionales, se les unen otra serie de posibles quebrantos de derechos fundamentales previstos en la Carta Magna española.

*carácter supralegal se revela indiscutible cuando entran en escena tratados sobre derechos humanos (artículo 94.1.c. CE)*³⁹⁷.

Por su parte, el magistrado de la Audiencia Nacional Jesús CALDERÓN GONZÁLEZ en una sentencia en la que actúa como ponente, cuya *ratio decidendi* parte de un exhaustivo estudio sobre las normas internacionales –y en la que resulta muy crítico con el denominado *soft law* o derecho en agraz de la OCDE-, señala claramente que “los CDIs deben aplicarse imperativamente y de oficio por las autoridades españolas y por los obligados tributarios al constituir el Derecho aplicable, salvo cuando el propio CDI dispusiera otra cosa. Y las disposiciones internas y domésticas que se opongan o contradigan de alguna forma lo dispuesto en los tratados internacionales (los CDIs) deben resultar inaplicadas a favor de lo dispuesto en tales convenios; tal regla de prevalencia resulta reproducida en la ley del IRPF (art. 5), en la LIS (art.3) y LIRNR (art.4)”. Concluyendo, algo más adelante en la misma resolución, que “el CDI constituye el Derecho aplicable, integra una norma de orden público indisponible y que resulta de obligada observancia por la Administración y los tribunales nacionales”³⁹⁸.

Incide este mismo juez en tal razonamiento en un *obiter dicta* de su voto particular a una sentencia de la que, curiosamente, era ponente a pesar de su discrepancia, trazando una interesante relación de la primacía y plena vigencia del derecho internacional con la seguridad jurídica: “Un último apunte sobre la seguridad jurídica. En el ámbito tributario no existe la “seguridad jurídica” del tributo ilegal. Resulta comunitariamente imposible pretender que tributos percibidos sin cobertura comunitaria, y por tanto ilegal, puedan ser mantenidos y exigidos a los contribuyentes por razones de seguridad jurídica. No cabe mayor inseguridad ni atentado al principio de igualdad (generalidad) en el ámbito tributario que la percepción de tributos sin cobertura legal. La <<seguridad>> del mantenimiento por la Hacienda estatal o autonómica de un flujo suficiente de fondos es responsabilidad del legislador tributario y no tiene ni puede tener un nivel de protección comunitario superior al de los contribuyentes. El principio de seguridad jurídica (como el resto de principios del artículo 9.3 CE, el primero de los cuales es el de legalidad) se aplica en beneficio de los ciudadanos y contribuyentes y, sólo con carácter reflejo, en beneficio de los <<poderees públicos>>. La posible seguridad jurídica en beneficio de la Hacienda introduciría en realidad una asimetría constitucionalmente incompatible con el principio

397 JIMENA QUESADA, Luis: *La carta de los Derechos Fundamentales...* No obstante, debe recordarse que la Carta no es a día de hoy un instrumento jurídico vinculante, sino “un texto proclamado solemnemente al máximo nivel político de la Unión Europea”, pág. 1.

398 SAN 89/2015, de 10 de julio (recurso nº 281/2012), Fundamento Jurídico Cuarto.

de legalidad, que no por casualidad está supraordenado a la seguridad y a todos los demás principios en el artículo 9.3 CE. En efecto, si la seguridad permite a la Hacienda retener un tributo ilegal, entonces es que el contribuyente queda privado del principio de legalidad en materia tributaria. Y si se ha exigido un tributo que ha devenido ilegal, el contribuyente puede jurídicamente restaurar la situación previa a dicha vulneración comunitaria utilizando para ello la acción de nulidad de pleno derecho. Añadir por último que esta Sala y Sección en sentencias, firmes, de 31 de marzo de 2010, recursos contencioso administrativos, 14/2007, 15/2007 y 17/2007 ha declarado: ‘Aunque nada se alega en los Tratados constitutivos sobre la preeminencia de uno u otro ordenamiento, el conflicto entre el Derecho Comunitario y el Derecho nacional no puede tener otra resolución que la del reconocimiento de la primacía del primero sobre el segundo (...)’³⁹⁹.

A pesar de lo acertado de su razonamiento, incide el magistrado en una premisa inadecuada habitual, como es la de partir de una dicotomía entre el derecho patrio y el comunitario que resulta inexistente, pues este último forma parte plenamente de aquél.

Así, por lo que se refiere al derecho europeo, el Tribunal de Luxemburgo tiene consolidada una doctrina sobre el efecto vertical directo descendente de las Directivas comunitarias, cuando su aplicación resulte favorable al administrado. Tal doctrina que, a día de hoy, tiene un largo recorrido, parte de una resolución dictada el 5 de febrero de 1963, asunto C-26/62, *Van Gend Loos*, en la que por vez primera se reconoce a un particular la posibilidad de invocar y aplicar directamente un principio del Tratado de la Comunidad Europea. Más adelante, el propio Tribunal de Justicia de la Comunidad – en sentencia de 19 de diciembre de 1968, asunto C-13/68, *Salgoil-* manifestó que la protección de los derechos engendrados por las normas comunitarias con efecto directo debe ser “*ejecutiva e inmediata*”.

De esta manera, ya la sentencia de 9 de marzo de 1978, asunto C-106/77, *Simmenthal*, la jurisprudencia del Alto Tribunal europeo expone lo que se considera efecto directo del derecho comunitario en los siguientes términos: “*significa que las normas de Derecho comunitario han de desplegar la plenitud de sus efectos, de manera uniforme, en todos los Estados miembros, a partir de la entrada en vigor y durante toda la duración de su validez*” –apartado 14-.

399 SAN de 12 de junio de 2015 –recurso nº 301/12-.

Este efecto extraído de un consolidado acervo jurisprudencial comunitario es, como se acaba de decir, vertical, descendente y directo lo que, resumidamente, significa lo siguiente: vertical, contrario a horizontal, significa que se aplica sólo en conflictos entre individuo y poder público y no entre individuos o entre poderes públicos entre sí, y siempre en beneficio de los primeros; descendente significa que resulta aplicable al caso concreto; y directo conlleva la no necesidad de transposición interna.

En palabras de MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, *“las disposiciones contenidas en el TCE y en el Derecho Comunitario derivado generan derechos a favor de los particulares que podrán ser ejercitados e invocados por estos ante cualquier instancia”*⁴⁰⁰.

En el ámbito mal llamado doméstico, aún existen ramas del ordenamiento jurídico en las que se encuentra cierta reticencia en la aceptación de la eficacia de las normas internacionales, siendo campo abonado de tal postura el terreno de los tributos. *“Efectivamente, pese al elevado nivel profesional de los operadores jurídicos que intervienen en el ámbito tributario, ya se trate de la Abogacía y la Asesoría Fiscal, ya de la Judicatura (especialización en el orden contencioso-administrativo) u otras esferas profesionales, el conocimiento paralelo de las normas europeas no evita que, con respecto a determinadas cuestiones tributarias, siga existiendo un cierto ‘enroque’ en la normativa nacional, obviando la explotación plural y positiva de los cánones europeos eventualmente más favorables”*⁴⁰¹.

Ello no obstante, debe reconocerse en los últimos años un importante esfuerzo de los miembros de la carrera judicial y del orden económico-administrativo por tener en cuenta, allá donde pueda resultar aplicable, la normativa comunitaria y la interpretación que de la misma hubiera llevado en cada caso concreto el Tribunal de Luxemburgo, cumpliendo así con el doble mandato constitucional antes mencionado⁴⁰².

400 MARTÍNEZ- CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel: “Los principios generales del Derecho Comunitario”, pág.30.

401 JIMENA QUESADA, Luis: *La carta de los Derechos Fundamentales...*, página 16.

402 De hecho, los Tribunales españoles han consolidado hasta tal punto la prevalencia de las normas comunitarias que, incluso, se ha dado algún caso en que se ha llegado a aplicar erróneamente –según nuestra opinión– su efecto directo vertical en casos en que perjudicaban al contribuyente.

Es el supuesto de hecho de la sentencia de 12 de marzo de 2015, del Tribunal Supremo –recurso nº 280/2013–, en el que se produce una transmisión que se consideró no sujeta al IVA en un año en que la norma española de tal gravamen, en contra de la literalidad de la Directiva comunitaria, establecía una presunción iuris et de iure, “que relevaba a la parte de toda obligación probatoria, de que toda sociedad mercantil, por el hecho de serlo, había de tener un ánimo de lucro, lo que implicaba considerarla como empresario o profesional conforme a lo dispuesto en el artículo 5, uno, b) de la ley del IVA. No obstante, todo ello no nos puede llevar a la estimación del motivo, ya que nuestra normativa interna tiene que interpretarse, incluso antes de la modificación operada, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, que considera insuficientes que la transmisión se realice por una sociedad mercantil, exigiendo que la transmitente tenga la condición de empresario”.

De este modo, hoy en día se encuentra muy asentado lo que JIMENA QUESADA resume señalando que, “*ya sea en virtud de la primacía del Derecho de la UE, ya sea en virtud de la suprallegalidad del Derecho primario de la UE y del CEDH, la aplicabilidad y efecto directos en el primer caso y el control de convencionalidad en el segundo, constituyen base habilitante suficiente para que a los órganos jurisdiccionales internos, sin ánimo de activismo pero con espíritu de responsabilidad como garantes prima facie de los derechos fundamentales, no les tiemble la mano al asegurar la coherencia del ordenamiento jurídico y la efectividad de tales derechos*”⁴⁰³.

De esta manera, siguiendo ahora a MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, “*el principio del efecto directo consolida pues, la eficacia del ordenamiento jurídico comunitario, logrando su aplicación uniforme en los Estados miembros. De esta forma, cualquier particular está facultado para solicitar al juez nacional competente que se oponga a la aplicación del ordenamiento jurídico interno incompatible con el Derecho Comunitario directamente aplicable. Por su parte, el juez nacional podrá documentarse sobre el alcance de este derecho, planteando una cuestión prejudicial al TJCE cuando crea enfrentarse con un potencial conflicto entre el Derecho nacional y el Derecho comunitario*”⁴⁰⁴.

Derivado de todo lo que se ha expuesto en este apartado se puede concluir que, siendo patente la situación de confiscatoriedad que genera la aplicación práctica del régimen de ganancias no justificadas especiales creado por la Ley 7/2012, el cual resulta contrario a normas superiores a la ley ordinaria en la escala jerárquica del ordenamiento jurídico interno (*favor pro personae*), como son las comentadas convenciones para la defensa de los derechos humanos y el acervo jurisprudencial conexo, por no hablar de la propia Carta Magna y del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, el aplicador del Derecho español debería ser capaz de proceder a su inaplicación directa, considerando a la normativa reguladora como derogada

No es difícil observar como el Alto Tribunal yerra, al priorizar el Derecho de la Unión en perjuicio del contribuyente, al que se le inhabilita la posibilidad de ser sujeto pasivo del IVA lo que, en el caso, le supone un gravamen no recuperable por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que es el que le liquidó la oficina gestora de la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma –Madrid, concretamente- donde se dio la controversia. *Vide*, en este sentido, mi artículo *La primacía..., passim*. Se trata de casos patológicos o, si se quiere, de supuestos en que se produce una pugna aún no resuelta entre la interpretación conforme a los tratados internacionales y la prohibición del efecto directo ascendente de las Directivas comunitarias.

403 JIMENA QUESADA, Luis: “Interés de ley versus desinterés constitucional y europeo: a propósito de la STS de 19 de noviembre de 2012 sobre reiteración de actuaciones tributarias”, en la obra colectiva *La Justicia ¿un valor en decadencia?*, pág.41.

404 MARTÍNEZ- CARRASCO PGNATELLI, José Miguel: “Los principios generales del Derecho Comunitario”, pág.31.

tácitamente y expulsándola, en definitiva y sin necesidad del auxilio del Tribunal Constitucional o del Tribunal de Luxemburgo, del ordenamiento jurídico patrio⁴⁰⁵.

405 ALARCÓN GARCIA, ESAÚ: *Una norma inaplicable...*, *passim*.

6. Régimen sancionador de las ganancias de patrimonio no justificadas especiales

6.1. *Acerca de la técnica legislativa empleada*

Por lo que se refiere concretamente a la sanción reforzada de la DA 1ª, su análisis crítico debe empezar por la incongruencia que supone su ubicación sistemática en la ley, extramuros no sólo del Título específico regulador del régimen sancionador en la norma procesal tributaria básica, sino de la propia LGT.

En efecto, recuérdese que la infracción específica aplicable a la presunción de rentas no declaradas se encuentra regulada en una disposición adicional de la Ley 7/2012 lo que, con ANEIROS PEREIRA, opinamos que *“vuelve a ser una manifestación del fenómeno descodificador que se está realizando en materia de infracciones y sanciones puesto que se están tipificando al margen de la LGT, con lo que ello implica para la seguridad jurídica al romper la claridad y la sistematización del régimen sancionador”*⁴⁰⁶.

En idéntico sentido se muestra ORENA DOMÍNGUEZ, quien hablando del régimen sancionador señala que *“es criticable su ubicación, ya que se regula de una forma aislada, lo que siguiendo principios generales esenciales, debería ser objeto de una regulación sistemática. Máxime cuando se refiere a un nuevo deber de informar, muy cerca de la naturaleza de las demás obligaciones de información”*⁴⁰⁷.

Aunque estos óbices no suponen más que una mera deficiencia formal, son un primer síntoma claro de la escasa técnica legislativa y poco respeto por la sistemática de los que adolece el nuevo ilícito administrativo al que nos referimos ahora.

Todo ello, teniendo en cuenta, a más abundar, que como también expone ANEIROS PEREIRA *“la nueva disposición no deja de ser más que una precisión o interpretación legal de un tipo infractor”* –agravándolo mucho económicamente, eso sí- ya

406 ANEIROS PEREIRA, Jaime: *op.cit.*, pág. 41.

407 ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: *op.cit.* pág.106.

existente⁴⁰⁸, como es el correspondiente a la falta de ingreso de deudas tributarias comúnmente regulado en el artículo 191 de la LGT.

Su regulación sustantiva es, también, técnicamente muy defectuosa. Para empezar, utiliza una conjunción incorrecta a la hora de determinar su presupuesto de hecho, al indicarse que *“la aplicación de lo dispuesto en el art.39.2 LIRPF y en el art.134.6 LIS cuando “debiera de haber dicho ‘o’, por cuanto ambos supuestos son incompatibles entre sí”⁴⁰⁹.*

En efecto, si lo que diera lugar a la infracción tributaria que comentamos ahora fuera, realmente, la suma de aplicar ambos preceptos –que es lo que connota la conjunción “y”- llegaríamos al absurdo de que sería una sanción inexigible porque LIRPF y LIS son textos normativos que jamás resultarán de aplicación conjunta por su incompatibilidad manifiesta al considerar cada uno de ellos como contribuyentes a sujetos ontológicamente antagónicos: las personas físicas, en el IRPF y las morales, en el IS.

Otra muestra de la orfandad técnica de este régimen sancionador específico es un aspecto de derecho transitorio cuyo resultado sería una *vacatio legis* sancionadora indeseada que debe descartarse, la cual es resaltada por CUATRECASAS GONÇALVES PEREIRA: *“no parece que debiera imponerse hasta que haya finalizado el plazo voluntario para la presentación de la declaración del IRPF correspondiente a 2012. Esta interpretación podría encontrar acomodo en el hecho de que el patrimonio afluído se imputa al período 2012- ex DA2ª- y que hasta el 1 de julio de 2013 no finalizará el plazo de presentación de la declaración del IRPF correspondiente a este período impositivo”⁴¹⁰.*

Más grave es, si cabe, el hecho de haber anudado esta infracción tan exacerbada a una presunción de rentas con prueba tasada en contrario que se puede aplicar a rentas virtualmente prescritas, lo que determina que no reviva únicamente el gravamen tributario prescrito no declarado, sino también la sanción aneja. En términos más precisos, a la imprescriptibilidad de las rentas por la falta de presentación de la obligación informativa sobre bienes y derechos en el extranjero se le suma, por arte de su imputación al último período impositivo no prescrito, el nacimiento de un régimen

408 ANEIROS PEREIRA, Jaime: *op.cit.*, pág.41

409 ROZAS VALDÉS, José Andrés: *El régimen tributario...* pág. 74.

sancionador agravado que anula al genérico previsto en la LGT por falta de ingreso, por infracciones que se encontraban virtualmente prescritas con carácter previo. Vulgo, al hacerse resucitar por la norma una ganancia no justificada, también renace la posibilidad de incoar una sanción, que a más abundar se agrava exponencialmente frente a la genérica del art.191 de la LGT.

Acabaremos esta reflexión acerca de la deficiente técnica legislativa, que ha quedado ya acreditada suficientemente, con una reflexión en materia sancionadora que surge de sectores de la doctrina cercanos a la Administración. Nos referimos a SANZ GADEA, quien detecta la siguiente incoherencia: *“se crean una infracción y una sanción especiales que, bien se ve, prescinden de los restantes elementos que configuran la obligación tributaria del ejercicio o período impositivo en el que surte efecto la presunción. En este sentido, puede acontecer que la integración de la renta derivada de la presunción en la base imponible no determine deuda a ingresar, pero sí una infracción y su correspondiente sanción”*⁴¹¹.

Este aparente disparate puede ocurrir, aunque resulta indeseable, toda vez que para la determinación de la infracción se prescinde del resto de elementos que formen la renta del período en el que surte efecto la presunción de ganancia no justificada, pues la literalidad de la norma cuestionada señala en su segundo párrafo lo que sigue: *“La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra”*.

En apartados siguientes hablaremos de otros dislates en la redacción de este ilícito, cuya aplicación práctica *stricto sensu* quebrantaría principios básicos de orden constitucional en el ámbito sancionador. Por ahora, siguiendo a ANEIROS PEREIRA, podríamos resumirlos en que *“la nueva infracción es muestra de la deficiente técnica legislativa pues, por una parte, se tipifica una infracción por remisión y, por otro, se prescinde del necesario elemento de culpabilidad para contemplar una conducta objetiva. La conducta infractora se contempla como el mero incumplimiento de una*

410 CUATRECASAS GONÇALVES PEREIRA: “Principales novedades tributarias para el año 2013”, pág.139. Ya hemos hablado de este dislate entre las reglas de imputación temporal y de entrada en vigor en un apartado anterior de este mismo trabajo.

411 SANZ GADEA, Eduardo: *op.cit.*, pág. 181.

*obligación legal, sin precisar qué tipo de incumplimiento va a ser merecedor de sanción y sin atender al principio de proporcionalidad en la tipificación de conductas. Este principio exigiría que sólo aquellos comportamientos o aquellos datos más graves mereciesen ser calificados como infracción. Frente a ello, se prevé un tipo excesivamente abierto y omnicomprendido que pretende calificar, como conducta infractora, cualquier incumplimiento o cualquier omisión de un dato. Además, tampoco se precisa el necesario elemento subjetivo de la infracción, de tal forma que parece sancionable cualquier manifestación de culpabilidad*⁴¹².

Todo ello, teniendo en cuenta que nos encontramos ante una norma de carácter punitivo y dados los antecedentes sobre los que ha tratado el TC, podría determinar un quebrantamiento de la seguridad jurídica y la confianza legítima contrario a la Carta Magna.

6.2. La perspectiva del principio de culpabilidad

Hecha la anterior reflexión, se comentarán seguidamente aspectos cuya crítica ha de ser acerba, por motivos técnicos y de defensa de derechos fundamentales en el ámbito sancionador, empezando por un principio medular en el terreno punitivo como es el de culpabilidad.

El principio de culpabilidad o su envés, la presunción de inocencia, han sido profundamente tratados por nuestro Alto Tribunal en un ámbito tan cercano al que es ahora objeto de este estudio como es el de la aplicación de la presunción *iuris tantum* de obtención de rentas de los actuales artículos 39.1 LIRPF y 134.5 LIS, esto es, la regla tradicional que determina la imputación de rentas no justificadas de patrimonio en la imposición directa.

Siendo así que las nuevas presunciones de rentas derivadas de activos ocultos en el extranjero son un correlato agravado de las tradicionales presunciones de rentas no declaradas, dicha doctrina nos debería servir, de este modo, de inspiración interpretativa “de mínimos”.

En este sentido, el Tribunal Supremo tiene dicho con respecto a la presunción de rentas tradicional que, de existir una explicación plausible acerca de la procedencia de

412 ANEIROS PEREIRA, Jaime: *op.cit.*, pág.42.

los bienes o ingresos detectados, la prueba de cargo resultaría insuficiente para una condena penal –STS 21/12/01, recurso nº761/00 Fundamento de Derecho Undécimo-: *“la inferencia legal derivada del afloramiento de incrementos patrimoniales no justificados, o en este caso no contabilizados, debe ceder cuando exista una explicación alternativa, razonable y plausible, acerca de la procedencia de los bienes o ingresos detectados, aún cuando no esté plenamente justificada, en cuyo caso la prueba de cargo resulta insuficiente para fundamentar la condena penal. Como anteriormente señalábamos, en el ámbito penal, a diferencia del fiscal o tributario, el contribuyente no necesita acreditar para obtener su absolución, que dichos bienes o derechos proceden de "beneficios no distribuidos que hayan formado parte con anterioridad de bases imponibles liquidadas por este impuesto", sino simplemente presentar una base probatoria que haga razonable o plausible esta procedencia alternativa ,pues en tal caso se genera una duda razonable que ha de resolverse a favor del acusado”.*

De ahí cabe extraer, pues, que no resulta posible una aplicación automática de las presunciones, sin tener en cuenta las explicaciones dadas por el contribuyente acerca de la afloración de las rentas o la obtención de los bienes o derechos descubiertos.

Siguiendo a FALCÓN Y TELLA, en la resolución que se acaba de mencionar, el Alto Tribunal llega a la conclusión de que *“la norma fiscal sobre incrementos no justificados se apoya en una inducción que se ajusta a las exigencias de prueba en el proceso penal, toda vez que no contradice las reglas de la lógica ni las máximas de la experiencia, y dicho indicio único, de singular potencia acreditativa, se ratifica cuando concurra una ausencia total de explicación por parte del contribuyente respecto de los bienes o ingresos detectados, o cuando se produzca la destrucción, por la prueba realizada a instancia de la acusación, de las explicaciones ofrecidas por el acusado”*

⁴¹³.

Así, *“el contribuyente no necesita acreditar para obtener su absolución, que dichos bienes o derechos proceden de otros rendimientos del sujeto pasivo o de la reinversión de otros activos patrimoniales del mismo, sino simplemente aportar una explicación mínimamente razonable o plausible, no desvirtuada por la acusación, pues en tal caso la duda razonable ha de resolverse a favor del acusado”⁴¹⁴.*

413 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La obligación de informar...*, pág.20.

414 *Ibidem*, pág. 21.

De ello se colige sin duda que, a pesar de la literalidad de la nueva normativa que es taxativa en su expresión verbal, debería considerarse a modo de principio que la derivación de consecuencias, en el ámbito sancionador, al contribuyente que oculta bienes o derechos en el extranjero no puede ser automática.

Como señala LÓPEZ LÓPEZ, ello resultaría *“contrario al principio de presunción de inocencia que constituye una garantía fundamental base de todo procedimiento penal y que no puede ser desvirtuada mediante el empleo de normas que no solo no son suficientes por sí mismas para dar debido cumplimiento a los requisitos exigidos por la jurisprudencia en relación con la prueba indiciaria, sino que, además, limitan extraordinariamente las posibilidades de defensa del obligado tributario; desvirtuando de ese modo las posibilidades de prueba en contrario”*⁴¹⁵.

Debe recordarse que la consolidada doctrina en el ámbito de la presunción de inocencia que se acaba de transcribir, pese a referirse al orden penal, cabría aplicarla al régimen sancionador tributario, al ser éste deudor de los mismos principios y garantías constitucionales que aquél⁴¹⁶. No en vano, sanción administrativa y sanción penal forman parte del *mismo ius puniendi* estatal, como tiene dicho repetidamente el Tribunal Constitucional en resoluciones transcritas *ut supra* y, también, verbigracia en la STC de 8 de junio de 1981, nº18/1981, cuyo Fundamento de Derecho Segundo señala con claridad meridiana lo que sigue:

<<ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (Sentencia de la Sala Cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio art. 25.3, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad. (...)

Las consideraciones expuestas en relación al ordenamiento punitivo, y la interpretación finalista de la Norma Fundamental, nos lleva a la idea de que los principios esenciales reflejados en el art. 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para

415 LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *op.cit.*, pág.41.

preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución. No se trata, por tanto, de una aplicación literal, dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional>>.

ORENA DOMÍNGUEZ enfoca este análisis en materia sancionadora desde otra órbita, al considerar que *“se pone en entredicho el principio de tipicidad desde el momento en el que la sanción se tipifique sobre la base de una doble presunción: por un lado iuris tantum, lo que supone configurar una sanción sobre la base de una ficción (sic), y por otro lado iuris et de iure, lo que supone no solo desplazar la carga de la prueba sino eliminar prácticamente la actividad probatoria”*⁴¹⁷.

No estando de acuerdo con el primer punto de su razonamiento, que asimila las presunciones que admiten la prueba en contrario a las ficciones de forma errónea, sí que nos mostramos conformes con la segunda parte de su razonamiento y con la afectación al principio de tipicidad que ello puede comportar.

Realizada esta primera aproximación conceptual, es momento ahora de adentrarnos en la letra de la ley y, en este orden de cosas, el aspecto más criticable de la sanción específica es que la norma en cuestión –DA 1ª de la Ley 7/2012–, no define un tipo infractor concreto sino que parece tratarse de un régimen de aplicación automática por el descubrimiento de las rentas no declaradas en el extranjero.

En efecto, el precepto indica taxativamente, utilizando la forma verbal imperativa, que *“La aplicación –de las nuevas presunciones de rentas no justificadas– determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá”*⁴¹⁸, sin señalar la posibilidad de aportación de prueba alguna en contrario y adoptando una clara forma de mandato punitivo ineludible.

Utilizando las palabras de LÓPEZ LÓPEZ, *“la conducta infractora no es definida por el tipo infractor como aquella consistente en dejar de ingresar con un propósito elusivo, sino como el simple hecho de que <<resulte de aplicación>> a efectos tributarios la nueva regla de ganancias de patrimonio no justificadas o la presunción de rentas”*⁴¹⁹.

416 En este sentido, también el profesor FALCÓN en *La obligación de informar...*, pág.21.

417 ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: *op.cit.*, pág.113.

418 Los subrayados son nuestros.

419 LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *op.cit.*, pág.42. El propio autor, seguidamente, considera que *“debe descartarse la incorporación de un régimen de responsabilidad objetiva resulta abiertamente opuesto a las garantías más elementales derivadas del principio de culpabilidad, reconocido por la Constitución Española”*.

Tal literalidad no debe ser tenida en cuenta, pues su aplicación práctica asemejaría el precepto a los regímenes de responsabilidad objetiva que tantas veces han sido rechazados por la jurisprudencia, al considerarse como una garantía esencial de los ciudadanos el hecho de que se acredite un mínimo grado de culpabilidad en la comisión de una infracción para que esta resulte sancionable.

Siguiendo a NAVARRO SANCHÍS, *“la culpabilidad ha de estar tan demostrada como el hecho sancionado y, además, la prueba de su concurrencia incumbe a la Administración. No en vano, para que una sanción sea legítima ha de enervarse la presunción constitucional de inocencia (artículo 24.2 CE.)(...) sólo cuando se ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué se basa en cada caso la culpabilidad, el elemento subjetivo, podrá exigirse del interesado que acredite la existencia de una causa que la excluya. Esto es, justo lo contrario de lo que sucede en la práctica”*⁴²⁰.

Por consiguiente, resulta claro que junto al componente objetivo de la infracción, esto es, la falta de ingreso de un tributo en el caso de autos, debe concurrir un componente subjetivo como es la voluntad inequívoca de comisión de la infracción. En tal sentido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo (entre otras, sentencias de 8 de mayo y 21 de septiembre de 1.987, 30 de julio de 1.988, 5 de septiembre y 24 de octubre de 1.991, 12 de marzo de 1.992), el Tribunal Económico-Administrativo Central (en resoluciones como la de 21 de octubre de 1.987, entre otras) y la propia Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria (en su Circular de 29 de febrero de 1.998) mantienen de forma secular que ha de rechazarse la configuración objetiva de la responsabilidad, exigiéndose la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad en el ilícito tributario.

Estas conclusiones han sido confirmadas por parte del Tribunal Constitucional, que ha dictaminado que siendo *“cierto que, a diferencia de lo que ha ocurrido en el Código Penal, en el que se ha sustituido aquel término por la expresión “dolosas o culposas”, en la LGT se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. Pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetivo o sin culpa. En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las*

*manifestaciones del ius puniendi del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento...las infracciones tributarias son sancionables 'incluso a título de simple negligencia', lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que, más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados*⁴²¹.

Por lo tanto, partiendo de la presunción de buena fe que rige la actuación del administrado—entre otras, *vide* la sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de julio de 2006, y la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2009- será en todo caso la Administración la que deba acreditar el comportamiento culpable de aquél, no siendo aceptable la comisión de infracciones de tipo objetivo.

La redacción de la novedosa infracción especial por la aplicación de las presunciones de los artículos 39.2 LIRPF y 134.6 LIS es tan calamitosa, que ESPEJO POYATO se permite efectuar un juego de palabras mordaz e ingenioso, con un claro *animus iocandi*: “Se dice literalmente que la aplicación de lo dispuesto en los preceptos que estamos analizando <<determinará la comisión de infracción tributaria>>”⁴²². Como quiera que son los funcionarios de la Inspección de los Tributos quienes proceden a la “aplicación” de las normas, hace la siguiente reflexión: “Esperemos que a los funcionarios que apliquen lo dispuesto en los citados preceptos, no se les imponga sanción alguna, pues éste es el tipo infractor que <<le ha salido>> al legislador. Lo que determina la comisión de una infracción tributaria es la realización de una conducta previamente tipificada como infractora por la norma y no la aplicación de un precepto legal. Pero, pelillos a la mar. Aquí lo relevante es que se establece una sanción del 150% de la cuota que corresponda a la renta que se presume”⁴²³.

En efecto, la lectura literal de la norma llevaría a que el tipo infractor no viniera determinado por la conducta del contribuyente, como resulta exigible por el principio de culpabilidad, sino por “la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 LIRPF y en el artículo 134.6 LIS”⁴²⁴, con lo que hasta podría resultar que el sujeto sancionado fuese el que aplicó dichos preceptos que, competencialmente, tendrá que ser un funcionario

420 NAVARRO SANCHÍS, Francisco José: “¿Se acuerda alguien de los derechos y garantías?”.

421 STC 76/1990, de 26 de abril. También, STC de 8 de junio de 1981, entre múltiples.

422 ESPEJO POYATO, Isabel: *op.cit.*, pág. 51.

423 *Ibidem*.

424 Hugo López López: *op.cit.*, pág. 42.

de la Hacienda Pública, pues este cuerpo es el único con tal potestad de autotutela sancionadora en este ámbito.

Volviendo a una lectura más racional aunque igualmente rechazable, la conducta infractora no es definida por el tipo infractor como aquella consistente en dejar de ingresar (elemento objetivo) con un propósito elusivo (elemento subjetivo), sino como el simple hecho de que resulte de aplicación a efectos tributarios la nueva regla de ganancias de patrimonio no justificadas, lo que interpretado equivocadamente nos retrotraería a épocas remotas, pues de ello resultaría indefectiblemente que el mero defecto de ingreso sería sancionable sin posibilidad alguna de prueba en contrario, lo que supondría una suerte de principio de presunción de culpabilidad.

Cabe traer a colación una de las muchas resoluciones del Tribunal Supremo que tratan esta materia, como la de 29 de septiembre de 2008 –recurso de casación para unificación de doctrina nº 264/2004-, según la cual el principio constitucional de presunción de inocencia no admite la culpabilidad por exclusión “o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable”⁴²⁵.

A pesar de que la automaticidad de la sanción que ahora se denuncia, tan clara en su literalidad, aun no ha sido cuestionada a día de hoy en vía judicial –lógicamente, dada la dilatación temporal intrínseca al peregrinaje de revisión de actos administrativos tributarios en nuestra normativa y en la praxis actuales-, lo cierto es que el propio Director de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ha señalado en foros especializados que dicha sanción no se aplicaría en un caso muy concreto: cuando fuese el contribuyente quien regularizara su situación voluntariamente de forma extemporánea, aplicando él mismo en una declaración complementaria la presunción de rentas no declaradas para bienes y derechos situados en el extranjero, incluyéndose de ese modo todo el capital foráneo y los rendimientos que hubiera generado como renta del último ejercicio no prescrito.

ESPEJO POYATO ya abogaba por dicha praxis, al señalar que “la regularización voluntaria al amparo del artículo 27 LGT –con aplicación del régimen de recargos por presentación extemporánea-, excluiría la tipificación como infracción- requeriría la

⁴²⁵ El magistrado F.J. NAVARRO SANCHÍS, comentando esta resolución, culmina el extracto con las siguientes palabras: “En suma, una jurisprudencia tan clara y rotunda como burlada a diario”, en “¿Se acuerda alguien de los derechos y garantías?”.

*declaración como ganancias patrimoniales no justificadas de los bienes en cuestión, lo que excluiría la sanción del 150%, pero no impediría la aplicación del tipo correspondiente*⁴²⁶ –de la tarifa general del Impuesto sobre la Renta-.

En idéntico sentido pero con otro apoyo legal, ROZAS VALDÉS recuerda que la presentación de una declaración complementaria sería un hecho subsumible en el art. 179.3 de la LGT, que reza así:

<<Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquellas>>.

A la misma consideración llega el funcionario instructor de la primera acta en disconformidad conocida en la que se ha instruido un expediente sancionador en virtud de la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, dejando claro que la regularización completa –que, para el actuario, incluiría tanto la presentación extemporánea del modelo informativo como la declaración intempestiva de la ganancia no justificada en el último ejercicio no prescrito-, excluiría la aplicación de este régimen sancionador que venimos comentando.

Este criterio administrativo se observa muy claramente en la motivación del procedimiento sancionador que acompaña al acuerdo administrativo liquidador, en el que se aplica de forma automática y sin paliativos al contribuyente la sanción del 150 por ciento que venimos comentando. Así, se señala concretamente que *“el efecto de la autoliquidación extemporánea voluntaria tanto del modelo 720 como de la de renta correspondiente (ganancia de patrimonio no justificada y rendimientos) por parte del obligado tributario determina que no se le aplique el régimen sancionador contemplado en la Disposición adicional primera de la Ley 7/2012 sino el régimen de recargos del artículo 27 de la LGT. (...) En el caso que nos ocupa el obligado tributario no ha presentado la declaración complementaria del IRPF regularizando la correspondiente ganancia patrimonial no justificada (...)”*.

En este mismo sentido opina GÓMEZ TABOADA, quien comentando los términos de este acuerdo administrativo que se acaba de mencionar -conocido *vox pópuli* en el mundillo tributario- y antes de pronosticar la erección de un monumento conmemorando

426 ESPEJO POYATO, Isabel: *op.cit.*, pág. 51.

“al primer contribuyente caído” a cuento del 720, indica que “la Aeat parece admitir como pacífico que la presentación tardía del 720, si hubiera venido acompañada de una regularización espontánea (vía complementaria) de la ganancia patrimonial prevista en el ya mencionado 39.2, determinaría la aplicación de los recargos previstos en la Ley General Tributaria, pero no así de la sanción del 150 por ciento específicamente contemplada para el supuesto regulado en ese gravoso precepto de la Ley del IRPF. En fin...”⁴²⁷.

Esta, también, es la lectura que realizó el 1 de julio de 2015 el señor Luis María Sánchez González, Director del Cuerpo de Inspección, en la reunión que tuvo lugar en esa fecha del Pleno del Foro de Asociaciones y Colegios profesionales tributarios. Concretamente, ello ocurre tras cederle la palabra el Director General de la Agencia Tributaria, don Santiago Menéndez Menéndez, para aclarar determinadas menciones en prensa que consideraba que no coincidían con la realidad, señalándose por aquél lo siguiente: *“Por parte de la Agencia Tributaria se están llevando a cabo actuaciones, de acuerdo con lo establecido en el Plan de Control Tributario y Aduanero respecto a supuestos de riesgo. La Agencia Tributaria distingue dos grupos de contribuyentes: i) Los que han incumplido con la obligación de información y de los que la Agencia Tributaria tiene indicios de que mantienen bienes y derechos en el extranjero, y ii) Los que han incumplido en plazo con la obligación de información”⁴²⁸.*

Respecto del segundo aspecto, seguidamente, el propio Director General envía el mensaje a los contribuyentes de que *“la presentación fuera de plazo del modelo 720 sin requerimiento previo de la Administración, siempre y cuando el contribuyente haya regularizado su situación de acuerdo a lo establecido en el artículo 39.2 LIRPF no dará lugar a la aplicación de la sanción establecida en la D.A. Primera de la Ley 12/2012 (sic), del 150% de la base de la sanción”⁴²⁹.*

Similares términos utilizó el mismo funcionario en una reunión previa del mismo Foro, al declararse en un resumen realizado por el representante de una de las asociaciones presentes que *“se reafirmó en la necesidad de declarar y regularizar cuanto antes las situaciones de aquellos contribuyentes que no hubieran cumplido en plazo con la*

427 GÓMEZ TABOADA, Javier: “Un cadáver en la cuenta”.

428 AEDAF: “Resumen reunión del Pleno del Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios”, página 1.

429 Ibidem, pág. 2.

*obligación de presentar el modelo 720, insistiendo en el punto de que las sanciones relativas a este incumplimiento no son automáticas*⁴³⁰.

Aunque no se señale expresamente, este planteamiento hermenéutico *in bonam partem* se fundamenta en que, al concurrir en un mismo supuesto de hecho sendos preceptos con cierto carácter penalizador –el artículo 27, que regula los recargos por presentación extemporánea, considerados por el máximo intérprete constitucional como un *tertium genus* de carácter compensatorio, situado entre el interés indemnizatorio y la sanción punitiva; y la nueva DA 1ª de la Ley 7/2012-, se prioriza el que menos lesivo resulta para el contribuyente.

Esta interpretación parte del sentido común pero no tiene ningún soporte legal claro, pues una lectura literal de los preceptos que regulan tanto el recargo por extemporaneidad –art. 27 LGT- como la nueva sanción específica para ganancias patrimoniales no justificadas de bienes y derechos en el extranjero –DA 1ª- nos llevaría a considerar que, al declarar fuera de plazo bienes y derechos en el extranjero, se deberían aplicar ambos regímenes acumuladamente, lo cual es absolutamente disparatado.

O, lo que es peor desde la perspectiva de la seguridad jurídica, la puesta en conexión de ambas normas –la de los tradicionales recargos únicos de la LGT y la nueva norma sancionadora específica para bienes y derechos en el extranjero no informados- nos proporciona un macabro razonamiento jurídico circular, pues el régimen de recargos excluye la sanción pero, a su vez, la DA1ª utiliza un verbo imperativo que hace presumir su imposición apodíctica...¿alguien da más?

ROZAS VALDÉS se plantea, intensamente, este problema siendo consciente de que *“la Administración tributaria, ante la presentación de una declaración espontánea extemporánea referida a bienes y derechos ubicados en el extranjero podrá reaccionar de dos modos: a. Aplicando la Disp.ad.18ªLGT y Disp.ad.1ª de la Ley 7/2012, en combinación con el régimen de ganancias no justificadas de patrimonio y liquidar, en consecuencia, la cuota íntegra del ejercicio más antiguo del que traigan causa, así como las sanciones específicas aplicables al caso, del 150%, más las formales por omisión de las declaraciones informativas relativas a dichos bienes; b. Conformándose con la deuda autoliquidada, liquidar el recargo único por declaración espontánea y extemporánea a que hubiera lugar conforme a lo establecido al respecto en el art.27.2*

430 Fuente: AEDAF: “Resumen de la reunión de 4 de febrero de 2015”, pág. 5.

LGT”⁴³¹, para llegar a la conclusión de que “*lo que no podrá hacer es imponer las sanciones por las ganancias no justificadas de patrimonio relativas a bienes y derechos ubicados en el extranjero –por las infracciones de omisión de ingreso y de omisión de declaración informativa- en paralelo y simultáneamente con los recargos previstos para los supuestos de declaraciones complementarias fuera de plazo”* pues “*lo que no se puede poner en duda es que –los recargos- son del todo incompatibles con ‘las sanciones que hubieran podido exigirse’.* El tenor del precepto es tajante y transparente: los recargos son incompatibles con las sanciones –genéricas o específicas- que respecto de los mismos hechos se hubieran podido exigir. O una cosa o la otra. La norma dice ‘sanciones’ sin distinguir las características o tipología de las mismas. Luego donde la norma no distingue, el intérprete tampoco puede hacerlo”⁴³².

No existe, en fin, ninguna norma que nos aclare qué régimen tiene prioridad y ambas parecen aplicarse al mismo supuesto de hecho, lo que resulta una antinomia legal gravísima para la seguridad jurídica del contribuyente porque lo que vulgarmente se conoce como sentido común, en el fondo, no deja de ser un mecanismo para dotar de cierto valor dialéctico al subjetivismo exegético aplicado al caso concreto por parte de alguien. No hay un sentido común inequívoco, igual que no hay una verdad absoluta, por lo que dejar la aplicación práctica de un criterio determinado a un funcionario de la Administración puede resultar ciertamente arriesgado, por resultar excesivamente discrecional.

Ello es así puesto que, teniendo claro que ambos mecanismos coercitivos –recargo por extemporaneidad y sanción de la DA 1ª- no se aplicarán acumuladamente, la Administración sigue gozando de dos caminos con una carga punitiva tan dispar –un mínimo del 3,75% y un máximo del 15% sobre la cuota defraudada si se aplica una reducción por conformidad en el primer caso, frente a un tipo del 150 por ciento fijo en el segundo- que se abre la vía a la arbitrariedad en su utilización.

De este modo, la duplicidad de dos mecanismos coercitivos sobre unos mismos hechos, con consecuencias prácticas que pueden resultar tan dispares, es una anomalía que debería ser subsanada lo antes posible, para dar certeza a los administrados y no perturbar la seguridad jurídica.

431 ROZAS VALDÉS, José Andrés: *El régimen tributario...*, pág.73 y 74.

432 *Ibidem*.

Dejando a un lado este aspecto, ha quedado claro que a pesar de la redacción imperativa de la norma sancionadora que se viene estudiando, su aplicación práctica precisará de conformidad con consolidada jurisprudencia en la materia, la acreditación de la existencia del elemento subjetivo –dolo, culpa o simple negligencia- en la conducta del contribuyente, además de la subsunción de su actuación en el presupuesto de hecho del tipo infractor.

6.3. La perspectiva del principio de proporcionalidad

El régimen sancionador especial que prevé la DA 1ª de la Ley 7/2012 es, también, un régimen desproporcionado, que deberá ser reinterpretado a la luz de los principios punitivos que inspiran el régimen sancionador tributario, al no existir unos criterios de graduación aplicables a la pena en función de las circunstancias, ni unas horquillas mínimas y máximas entre las que la Administración, o el juzgador en último extremo, puedan imponer una sanción adecuada a cada concreto contribuyente, en función de su grado de responsabilidad subjetiva en la comisión del hecho sancionable.

Más allá de que la proporcionalidad preside preceptos de legalidad ordinaria de textos basilares en materia administrativa, como con el artículo 131 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre –que señala que *“en la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas, se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada”*- y el artículo 178 de la LGT –que dispone que *“la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta Ley. En particular, serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia”*-, lo cierto es que se trata de un principio de carácter constitucional, pues la sanción supone una limitación al ejercicio de los derechos fundamentales y las libertades del ciudadano.

De esta manera, se convierte así en un principio que forma parte del nudo gordiano del orden sancionador, al ser éste el paradigma de la limitación de derechos de una persona, de forma que resulta fundamental que la gravedad de una sanción se halle en relación armoniosa, esto es, que sea proporcionada, con la gravedad de la infracción cometida.

En nuestro caso, el precepto en cuestión establece una sanción porcentual fija del 150 por ciento de la cuota resultante de la aplicación de una ganancia patrimonial no justificada en el último período impositivo no prescrito, sin que exista posibilidad de ponderación alguna para su aplicador, cosa que sí que ocurre con la infracción muy grave por falta de ingreso prevista en la LGT, cuyo artículo 191.4 párrafo 3º dice en este sentido que: *“la sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley”*.

Además, debe tenerse en cuenta como señala ORENA DOMÍNGUEZ que, *“el hecho de que se califique la conducta consistente en no declarar los bienes o derechos situados en el extranjero como grave en todo caso, resulta desproporcionado sin tener en cuenta las posibilidades reales de intercambio de información con el país o territorio de localización de los bienes. Tampoco resulta acertado desvincular el importe de la sanción del valor del bien o derecho no declarado, así como obviar el hecho (de que) los bienes o derechos se encuentren situados en un país de la Unión Europea”*⁴³³.

Por puntualizar a este autor, no es que las conductas sancionables –tanto la derivada del mero incumplimiento formal de no presentar correctamente o en plazo la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero como la resultante de la aplicación de la ganancia no justificada de patrimonio por idéntico motivo- se consideren graves, sino que *a fortiori* el legislador las ha considerado en todo caso como muy graves, sin posibilidad de ponderación alguna.

Además, y concretamente con relación a la infracción específica de la DA 1ª de la Ley 7/2012, tal calificación como muy grave la hace asimilable a la infracción por falta de ingreso del apartado 4 del artículo 191 de la LGT, referido a los casos en que se utilicen medios fraudulentos para su comisión. Si acaso, lo más razonable hubiera sido considerarla como “grave”, aunque se hubiese reforzado su punición, *a pari* con la infracción del apartado 3º antes transcrito del propio precepto, que es el previsto para los casos de ocultación.

433 ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: *op.cit.*, pág.113.

En palabras de SEOANE LÓPEZ, “*ciertamente la sanción de un 150 por ciento de la cuota –en torno al 50 por ciento del valor del bien- es elevada y puede, junto con la cuota e intereses, superar el valor del bien oculto, pero no cabe desconocer que tal sanción del 150 por ciento ya existe en nuestro ordenamiento para otros supuestos y que estos contribuyentes tuvieron la oportunidad de declarar estos bienes sin coste en 2012*”⁴³⁴.

Los argumentos que se esgrimen por este inspector para darle sentido a la sanción, carecen de fundamento. En efecto, los otros supuestos a los que se debe referir el autor de esas palabras deben ser las ya citadas infracciones muy graves del artículo 191 de la LGT o el relativo a facturación falsa o falseada del artículo 201.3 de la propia ley –del 75 por ciento del conjunto de operaciones que originen la defraudación-, tratándose en ambos casos de conductas que llevan implícito un evidente *animus* defraudatorio.

En este sentido, resulta claro que no se trata de situaciones que quepa comparar, genéricamente, con el presupuesto de hecho que da lugar a la sanción que ahora estudiamos, que recordemos que es el mero incumplimiento de un deber formal, como es presentar un formulario informativo en plazo. El presentar o no tempestivamente una declaración informativo lleva, o no, a tal abismo punitivo.

A más abundar, el autor olvida en su aserto que esta nueva sanción específica tiene una especialidad frente a cualquier otro tipo infractor tributario, pues si tomamos la literalidad de la norma, es la única infracción por defecto de ingreso que aparentemente no resulta evitable mediante la regularización de la cuota de forma extemporánea, según se dijo en el apartado anterior, además de incluir un componente de imprescriptibilidad por derivarse de unas rentas cuya prescripción ha renacido como por arte de magia.

Otra diferencia que cabe aducir, específicamente respecto de las facturas falsas, es que la infracción relativa a éstas es una sanción por la emisión de dichos documentos, que se entiende que serán utilizados por otros sujetos para ser desgravados ilícitamente. En esa relación, pues, como norma general habrá dos partes en connivencia para defraudar al fisco y, las consecuencias derivadas de su actuación serán distintas: el emisor de esas facturas falsas o falseadas puede ser sancionado con la sanción ya citada, pero esa será la única consecuencia de su conducta, pues no

434 SEOANE LÓPEZ, Jesús: *op.cit.*

podrá regularizarse cuota alguna, al ser el destinatario de las facturas el que las utilizó para reducir su coste fiscal y no él.

Con esto se quiere señalar que esa sanción específica sobre el valor de lo facturado será, en su caso, una sanción definitiva y única, sin que al coste global de la regularización practicada por Hacienda a su emisor se le sume una deuda tributaria que haga que todo el objeto tributable –como ocurre con los activos en el exterior-, o más, recaiga en manos del fisco, que es lo que venimos criticando por tener efectos claramente confiscatorios.

Respecto del segundo aspecto que alega, el de la última oportunidad, nos remitimos a lo ya comentado acerca de la situación que envolvió al proceso ‘amnistiante’ del 2012, sin que sean precisos ahora mayores comentarios sobre el caos jurídico que provocó tal decisión gubernamental y la poca seguridad jurídica con que se dotó.

Las críticas efectuadas no suponen ignorancia de la doctrina que, respecto del principio de proporcionalidad, tiene establecida el Tribunal Constitucional en el sentido de que es al legislador a quien corresponde la potestad exclusiva *“para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo”*⁴³⁵.

En ese mismo sentido se muestra el parecer del Tribunal Supremo en dos sentencias –una, de 22 de septiembre de 2011, recurso de casación nº 4289/2009; y otra, de 11 de diciembre de 2014, recurso de casación nº 2742/2013- en las que reconoce que, a pesar de que los Tribunales disponen con carácter general de cierto margen de maniobra para controlar el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración a través de la ponderación de los criterios para la fijación de la pena, esa posibilidad sólo existirá cuando el Legislador tributario permita ese margen de discrecionalidad al aplicador del Derecho. De esa manera, en la medida en que se hubiera establecido *“para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada”* sin dejar margen al órgano competente para sancionar a la hora de acordar su imposición, *“considera la Sala que no existe vulneración del principio de proporcionalidad”*.

435 STC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 6º. Otras en el mismo sentido: STC 161/1997, de 2 de octubre, FJ 9º y 136/1999, de 20 de julio, FJ 23º. El subrayado es nuestro.

Ello no obstante, esa discrecionalidad del Poder Legislativo en la creación del tipo punitivo debe guardar, en todo caso, el debido respeto a los derechos propios de la condición de ser humano, entre los cuales se encuentra el de la imposibilidad de verse sometido a una virtual confiscación por causa de la imposición de una sanción.

Por tal motivo entendemos que, en el caso de la novedosa infracción de la DA 1ª de la Ley 7/2012, los jueces y tribunales sí deberían llevar a cabo un control de la potestad sancionadora de la Administración y, si bien de la jurisprudencia expuesta podría resultar que los Tribunales no tuvieran margen para la modulación de la sanción impuesta, siempre les quedará la posibilidad de plantear una cuestión de inconstitucionalidad para evaluar la bondad de dicha norma sancionadora, por las funestas consecuencias económicas que ésta puede conllevar en su aplicación estricta para el ciudadano que resulte afectado.

Debe recordarse nuevamente que en el caso que venimos estudiando, si a la renta presunta se le aplicara el tipo marginal máximo –lo que, en Comunidades Autónomas como Cataluña podría determinar una tributación al 56% en el año 2012, por ejemplo- la suma de la cuota resultante y la sanción podría fácilmente dar lugar a un gravamen conjunto de un 130 por ciento del valor de los bienes o derechos en el extranjero no declarados, lo que *per se* es una muestra evidente del carácter confiscatorio de la medida, pues el contribuyente no sólo perdería todos los bienes y derechos no declarados –que bien pudo haber obtenido hace 30 o 40 años y en períodos impositivos distintos-, sino que vería sometido el resto de su patrimonio al pago de la deuda tributaria resultante.

Esta circunstancia, que resulta como mínimo parcialmente de la imposición de la sanción de continua referencia, nada tiene que ver con los supuestos de sanciones fijas, concretas y determinadas que han dado lugar a las resoluciones antes mencionadas del Tribunal Supremo, en las que la onerosidad de las medidas sancionadoras no era tan elevada, ni tan siquiera tratándose de ilícitos derivados del empleo de facturas falsas.

Las nefastas consecuencias de la sanción de la DA1ª se han producido ya en la praxis, en un procedimiento de investigación del que ya se ha hablado y que hoy en día es tristemente famoso pues, a un jubilado granadino que no había declarado en plazo 340.255,93 euros de una cuenta depositada en un banco suizo y que presentó extemporáneamente el formulario informativo 720, se le levantaron actas aplicando

acerbamente el artículo 39.2 LIRPF y la sanción concurrente, con un resultado a pagar conjunto de más de 460.000 €, derivados de la imputación de una ganancia no justificada por importe de 185.317,53 euros (intereses de demora incluidos) y de una sanción de 253.950,98 euros.

Curiosamente, las propuestas de liquidación que figuraban en las actas en disconformidad, no fueron objeto de confirmación por el Inspector Jefe en el plazo legal de tres meses, sino que se esperó al último día para evitar la caducidad del expediente sancionador –a los seis meses de la fecha de su comienzo-, para comunicar los acuerdos de liquidación y sancionador, coincidiendo que justo el día de antes –el 23 de noviembre de 2015-, se conoció que la Comisión Europea había comunicado la carta de emplazamiento –cuatro días antes- que da inicio al procedimiento de infracción frente al Reino de España por esta normativa para bienes y derechos en el extranjero.

Ejemplos como este demuestran que una normativa realizada de forma irracional puede generar absurdos en la praxis, que hacen perder sentido a sus loables intenciones, mostrando a las claras su absoluta desproporción tanto en el ámbito sustantivo como en lo que se refiere a sus consecuencias sancionadoras.

Acabaremos este apartado con una reflexión de ALONSO GONZÁLEZ, acerca de las desorbitadas consecuencias de la presentación tardía de este mismo modelo en el ámbito formal –o informativo- y material: *“resulta que está prevista una rebaja de hasta el 99% en las multas previstas por no presentar el Modelo 720 si la presentación se produce espontáneamente, aunque sea con retraso -se refiere, como se comprenderá, a la rebaja que existe entre la sanción por no presentación o por presentación incorrecta, de un mínimo de 10.000 €, frente a la sanción por presentación extemporánea, con un mínimo de 1.500€-. Y, sin embargo, cuando al final se produce su presentación –tardía- se aplica, primero, la más elevada fiscalidad posible en el IRPF desconociendo la extinción de la obligación de tributar a causa de la prescripción y, segundo, quizás todavía más grave, la sanción más elevada de nuestro sistema fiscal prescindiendo, igualmente, de la prescripción de la potestad sancionadora”*⁴³⁶.

6.4. **La perspectiva del principio de no concurrencia**

Como ya se ha expuesto *ad nauseam*, el descubrimiento de bienes o derechos en el extranjero no declarados o declarados fuera de plazo, determina la aplicación de la presunción de rentas de los artículos 39.2 LIRPF o 134.6 LIS, según la condición humana o jurídica del contribuyente, salvo que lograra acreditar que no era contribuyente de dichos impuestos en el momento de la obtención de las rentas que dieron lugar al patrimonio foráneo o que su titularidad se corresponda con rentas que ya se declararon.

La aplicación de dicha presunción ha sido considerada por parte de la doctrina, también, como una sanción encubierta o impropia, aunque también puede verse como una singular regla de imputación temporal a la que va asociada una ficción jurídica –o una presunción relativa con prueba tasada en contrario- por la que se reactiva una renta que estaba prescrita.

De todos modos, vale la pena volver a los apoyos doctrinales sobre el carácter sancionador o cuasi sancionador de la presunción de rentas no declaradas. En efecto, así lo señaló la AEDAF en sus comentarios realizados en fase de opinión pública al Anteproyecto de lo que luego fue la Ley 7/2012: *“desde un punto de vista material, el legislador pretende configurar con la apariencia de un tributo lo que realmente es una sanción, que se acumula (vulnerando la prohibición de non bis in idem) a la establecida en la propia disposición adicional decimoctava. (...) La reforma pretende disuadir de la forma más severa posible el incumplimiento del deber de declarar regulado en la disposición adicional decimoctava del Anteproyecto. Pero esas técnicas disuasorias tienen naturaleza sancionadora, pese a que el legislador pretenda en ocasiones atribuirles una naturaleza distinta, y por ello serán expulsadas del ordenamiento jurídico por el Tribunal Constitucional cuando enjuicie su verdadera naturaleza y aprecie la manifiesta vulneración del principio non bis in ídem”*⁴³⁷

SIMÓN ACOSTA es el autor que más ha defendido el carácter sancionador de esta ganancia no justificada especial, haciendo una primera reflexión en el siguiente sentido: *“si es impuesto, infringe abiertamente el principio de capacidad económica,*

436 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *La reacción de Hacienda...*

437 AEDAF: *Comentarios al Anteproyecto...*, pág.72, 73 y 78.

porque la posesión de patrimonio no exterioriza la misma capacidad contributiva que la renta, así como el principio de no confiscatoriedad, dado que la cuota tributaria será muy superior a la renta que pueden producir los bienes. Si es una sanción hay que tildarla de inconstitucional porque no se contempla la aplicación de las garantías del procedimiento sancionador, porque probablemente la sanción es desproporcionada y porque no parece que se respete el principio non bis in ídem: la falta de declaración se sanciona con multa y, además, con este “gravamen sancionador”; y, por si fuera poco, la falta de ingreso del “gravamen sancionador” constituye, a su vez, una infracción muy grave con multa del 150% del importe no ingresado. Todo un despropósito”⁴³⁸.

Adicionalmente, a la conducta infractora o cuasi infractora que se deriva del descubrimiento de dichos bienes o derechos, se le acumularán las sanciones formales por el incumplimiento debido del formulario –que son tres distintas, como se expuso *ut supra*- y, para mayor castigo, la DA 1ª de la ley *ad hoc* reserva al ciudadano un colofón castigador, al considerarla en todo caso como una infracción muy grave, sancionable como se ha dicho, sin graduación alguna, en un porcentaje del 150% de la cuota tributaria liquidada –tercera posible sanción, o quinta, si sumamos tres sanciones formales, sobre una misma conducta-.

Es decir, como ya se dijo en el apartado 4.4 de este trabajo, un mismo hecho, como sería la ocultación de bienes o derechos en el extranjero, conllevaría un régimen sancionador doble y agravado que podría hasta considerarse triple, si también se entiende la presunción de rentas como una sanción y no como una cuota tributaria.

En esta línea se muestran los comentarios críticos de la AEDAF: “*a las críticas anteriores habría que sumar las vertidas al comentar la Disposición Adicional Única – ahora Primera-, en la que se establece el régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas, configurando en realidad una tercera sanción sobre una misma conducta*”⁴³⁹.

Todo lo expuesto nos lleva a la conclusión de que, como mínimo y en una postura muy relativista, existe un concurso medial de sanciones, pues el mismo hecho base –la ocultación de activos en el exterior- que da lugar a las infracciones formales de la DA 18ª de la LGT, es a su vez el medio para la existencia de la presunción de rentas no declaradas y, congruentemente, también para la comisión de la infracción específica

438 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Bienes en el extranjero...*

439 AEDAF: *Comentarios al Anteproyecto...*, pág.74.

de la DA 1ª de la Ley 7/2012. Por su carácter esencialmente punitivo, profundizaremos con más detalle en el óbice relativo al concurso de sanciones en el apartado 7.3.

La propia Administración tributaria asume la existencia de una duplicidad sancionadora en los expedientes en curso en la materia, si bien la obvia al considerar que una sanción procede del incumplimiento de una formalidad –la no presentación de la declaración informativa o la presentación extemporánea o errónea- y, la otra, de un incumplimiento sustantivo, como es la no declaración de la ganancia no justificada.

Esta postura peca de sofística, pues obvia que ambos incumplimientos tienen el mismo presupuesto de hecho –el incumplimiento de la obligación de información de bienes y derechos en el extranjero- con lo que resulta que, para una misma conducta, se da una palmaria duplicidad de consecuencias jurídicas sancionadoras, algo a todas luces proscrito por la Carta Magna.

El legislador también parece intentar ladear, por su parte, esta tacha de incumplimiento del principio constitucional que prohíbe la duplicidad de las sanciones, estableciendo expresamente la incompatibilidad de la infracción prevista en la DA 1ª con las reguladas genéricamente en los artículos 191 a 195 LGT, olvidando un tanto pueril o arteramente que el mismo hecho –la ocultación de bienes en el extranjero- también va a ser sancionado por las otras vías indirectas o formales que se regulan en la propia Ley 7/2012.

En este sentido, SIMÓN ACOSTA opina que *“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 a la norma específica sobre la general”*⁴⁴⁰.

Para culminar este apartado debe mencionarse que algún autor advierte también, en esa duplicidad de tipos sancionadores teóricamente aplicables, una suerte de discriminación sancionadora que pudiera ser contraria al principio constitucional de igualdad.

440 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos...*, pág.46.

En efecto, ALMAGRO MARTÍN considera acertadamente que puede darse una discriminación punitiva, al señalar que *“parece que nos encontramos ante una nueva forma de discriminar las ganancias no justificadas. Las injustificadas ‘normales’ siguen un régimen sancionador ‘común’, mientras que las que se aprecian de esta forma –es decir, las derivadas de la ausencia de información sobre la titularidad de bienes y derechos en el extranjero- se sancionan con multa de hasta el 150% de la cuota defraudada. Además de ello, y <a los solos efectos de la determinación de la base de la sanción>> no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra. Si no la entendemos mal, esta afirmación sorprende, ya que dado que las ganancias de patrimonio (todas) se integraban ya en la base liquidable general del contribuyente, el régimen de compensación de rentas les ha resultado totalmente aséptico, por lo que bien podría haberse suprimido remisión al mismo. Ahora bien, sí tiene consecuencias desde luego a los efectos de imposibilitar, a estos efectos sancionadores, la práctica de reducciones en la base liquidable y en la cuota íntegra, por lo que el régimen se vuelve, por duro, absolutamente sui generis. No encontramos tampoco explicación a ello, pero parece que al legislador le resulta más grave que la ganancia no justificada provenga de la adquisición, tenencia o declaración de bienes situados en el extranjero que de aquellos radicados en España, y no lo entendemos porque en definitiva la renta defraudada es la misma”⁴⁴¹.*

441 ALMAGRO MARTÍN, Carmen: *op.cit.*, págs.73 y 74.

La renovación moral del contribuyente sólo será posible cuando la moral se introduzca de nuevo en las leyes tributarias y la Justicia tributaria no quede ya como algo marginal

TIPKE, Klaus: "Moral tributaria del estado y de los contribuyentes"

CAPÍTULO III: FINAL

7. Aspectos especialmente críticos de la normativa

7.1. Sobre las posibilidades de regularización

En los epígrafes precedentes, se han tratado de analizar dogmáticamente los aspectos más vidriosos de la novedosa obligación informativa para activos en el extranjero desde diversos aspectos susceptibles de crítica. Dicho lo cual restarían por aclarar concretos aspectos especialmente lacerantes de la normativa que venimos estudiando, de entre los cuales resalta la cuestión de qué efectos tendría un acto volitivo de confesión, intempestiva, en la aplicación de la nueva presunción de rentas no justificadas, teniendo en cuenta las dos únicas pruebas tasadas que se admiten como enervantes de su gravosa eficacia.

Hete aquí uno de los grandes males del sistema creado, dado que según se ha señalado repetidamente, la presentación extemporánea de la declaración de información sobre bienes o derechos en el extranjero no tendría ningún efecto reparador sobre la aplicación de dicha presunción. Dicho de otro modo, a pesar de que el contribuyente confesara fuera de plazo la ocultación de activos en el extranjero, ello no impide que Hacienda pueda –deba, más bien, siguiendo el tenor literal de la norma- aplicar los artículos 39.2 LIRPF o 134.6 LIS, salvo de tratarse de activos adquiridos con una renta declarada u obtenida cuando el titular no tenía la condición de residente fiscal en España.

De esta manera, parece imponerse un antes y un después desde el 31 de diciembre de 2012, primer hito objeto de información, de modo que aquellas personas que en el plazo reglamentariamente establecido no hubieran informado de sus bienes o derechos en el extranjero, quedan sometidas a la imposibilidad de regularizar voluntariamente dicho incumplimiento, pues “*en todo caso*” tendrán la espada de Damocles de que la Hacienda Pública española presuma que ha existido una renta tributable en el último ejercicio no prescrito, sin posibilidad de prueba en contrario –con las dos citadas excepciones- y con un régimen sancionador anejo de lo más gravoso.

Se ha dado pábulo, en el ámbito profesional, a cierta teoría por la que se permitiría enervar los perniciosos efectos de esta novedosa presunción de rentas bajo el sencillo

expediente de considerar que, dentro del concepto “renta declarada”, cabe incluir la “renta declarada fuera de plazo”. Siguiendo este criterio, pareciera que presentando declaraciones extemporáneas del tributo que gravara la obtención de la renta de que se tratara en cada caso concreto –IRPF, IS, ISD...-, con anterioridad al cumplimiento del deber informativo –esto es, a la presentación del modelo 720-, se caería en la causa de exoneración de la citada presunción de ganancias no justificadas.

En este sentido, SIMÓN ACOSTA, quien se implica en un estudio profundo de la novedosa presunción de rentas no declaradas, considera que el incumplimiento de la obligación de información como presupuesto de hecho del gravamen, resulta *“un concepto ambiguo que permite realizar 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”*⁴⁴².

Siguiendo esta línea de razonamiento, este profesor llega a la conclusión apriorística de que, por rentas declaradas, cabe considerar las 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 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’. 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 2013 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”*⁴⁴³.

442 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos...*, págs. 49 y 50. Seguidamente, este autor desbroza los pros y los contras de ambas vertientes interpretativas. Así, considera que *“la interpretación amplia deber ser 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. La alusión al plazo está fuera de lugar respecto de 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.”*

443 *Ibidem*, pág.50.

De ahí se extraería que se pudiera evitar la aplicación de la presunción de ganancias no justificadas con el sencillo trámite de presentar una declaración extemporánea *“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”*; señaladamente, presentando una declaración correspondiente a un ejercicio prescrito.

Sin embargo, tal postura choca tanto con el ánimo decidido y claro del legislador del 2012, que fue coadyuvar al contribuyente a declarar lo oculto bajo la amenaza de dejarlo en una situación de latencia fiscal eterna, como con los términos literales de la norma. Por tal motivo, el propio autor matiza su opinión en su estudio de la cuestión, señalando con verdadera franqueza que *“esta conclusión no deja de tener su flanco abierto a la crítica (...) 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 no justificadas especiales y resulta indiscutible en el enfoque sancionatorio que nosotros damos a la cuestión”*⁴⁴⁴.

A todo ello se le une la propia literalidad de la norma, que también parece imposibilitar la teoría de considerar la regularización extemporánea como causa de exclusión de la imputación de la ganancia no justificada de patrimonio. En efecto, como señala ROZAS VALDÉS, *“si el precepto legal no comenzase con el adverbio ‘en todo caso’ y se hubiese omitido en el mismo el sustantivo ‘declaración’ habría base suficiente para afirmar, sin ningún género de dudas, que en los casos de declaraciones complementarias espontáneas no sería de aplicación el régimen especial de ganancias de patrimonio no justificadas y, en consecuencia, que no se habría cometido la infracción que con carácter específico se establece para estos casos en la Ley 7/2012. Dicho de otro modo, en línea de principio, este régimen especial de liquidación y sanciones sólo sería aplicable a los supuestos derivados de la ‘tenencia o adquisición’ de bienes y derechos en el extranjero de los que no se hubiera*

444 *Ibidem*, págs. 56, 57 y 60.

*previamente informado, pero no a los casos en los que respecto de los mismos se hubiese presentado una ‘declaración’, por ejemplo, complementaria*⁴⁴⁵.

La contestación dada por la Comisión Europea a los particulares que denunciaron el presente formulario va, también, por esta línea de razonamiento. Así, se indica que “*no se imponen sanciones si el contribuyente residente demuestra que los activos no declarados situados en el extranjero corresponden a rentas legítimas: i) comunicadas a las autoridades españolas por otros medios distintos del formulario 720, u ii) obtenidas en períodos impositivos durante los cuales no tuviese la condición de contribuyente del IRPF*” –apartado I.3.3.b)-, especificándose en una críptica nota al pie –la nº 18- que la excepción prevista en el inciso i) “*no precisa explicación*”.

En efecto, nos sumamos aquí a la tesis de ROZAS VALDÉS en el sentido de que, aunque apriorísticamente pudiera pensarse que por “renta declarada” cabría entender la renta declarada extemporáneamente con carácter previo a recibir un requerimiento administrativo, incluyendo aquí la renta declarada prescrita, el propio precepto –el 39.2 LIRPF- parece dar a entender lo contrario cuando remite la aplicación de la presunción de rentas al concepto “declaración”, utilizando a mayor abundamiento el mandato claramente taxativo “en todo caso”.

Si a esa interpretación literal le sumamos el hecho de que, de considerar lo contrario, esto es, de considerar la posibilidad de que el contribuyente efectúe una complementaria de su impuesto personal y que, de esa forma, se enerve la aplicación del precepto, resultaría que dicha norma no tendría ninguna especialidad respecto del primer punto del propio artículo 39 LIRPF, es decir, no se diferenciaría para nada de las ganancias no justificadas tradicionales, con lo que habría nacido –ilógicamente- fuera.

De esta forma, se habría dado a luz una norma redundante, con idénticos presupuestos de hecho y consecuencias jurídicas que otra ya en vigor.

A más abundar, la novedosa presunción se integra en una ley antifraude, claramente conectada con una nueva declaración informativa y una sanción específica, con una finalidad claramente publicitada y expuesta en la Exposición de Motivos, con lo que

445 ROZAS VALDÉS, José Andrés: *El régimen tributario y sancionador...*, págs.74 y 75. Como dije en una tribuna periodística “*el tren pasó y, el que no lo cogió, se quedó en tierra de nadie, dadas las onerosísimas condiciones en las que sitúa la nueva norma antifraude al evasor recalcitrante*”. ALARCÓN GARCÍA, Esaú: “*Flecos de la amnistía*”.

ahora minusvalorar sus efectos expandiendo el concepto de “renta declarada” no parece que fuese la voluntad querida por el legislador, ciertamente.

En efecto, utilizando los términos de GÓMEZ TABOADA, *“hubo bienpensantes que apostaron porque la Agencia Tributaria (Aeat) no se atrevería a usar este arma, o no al menos hasta que la Comisión Europea se pronunciara sobre este genuino Guantánamo tributario que el 720 ha alumbrado”*⁴⁴⁶. En otro trabajo, este mismo autor recuerda la paradoja de que, mientras los crímenes atroces acontecidos en el cortijo de ‘Los Galindos’ en 1975 ya habrían prescrito, la sanción por disponer de patrimonio oculto en el extranjero nunca lo haría⁴⁴⁷. La misma comparativa cabría hacer respecto de delitos muy censurables, como la pedofilia, la pederastia o el asesinato.

Esa, exactamente, dejar en tierra de nadie a las personas que ocultan su patrimonio en el exterior y no acudieron a la amnistía fiscal de 2012 –con todo lo susceptible de crítica que ello resulte- fue la voluntad de la normativa, por lo que cabe entender que la prescripción de la deuda resultaría inhibida para los bienes en el extranjero no declarados en la imposición personal de la renta del perceptor con anterioridad a la entrada en vigor de la norma.

Así, cabría considerar como ‘renta declarada’ la inclusión de esos bienes en la base imponible de cualquier impuesto que grave la renta –verbigracia, el IRPF, el IS, el Impuesto sobre Sucesiones o el de Donaciones-, ya se efectúe en plazo voluntario como fuera de él, pero siempre antes de que la novedosa presunción de ganancias especiales entrara en vigor. Si esa declaración se corresponde con un ejercicio que se encuentra prescrito fiscalmente, lógico es pensar que no cabrá imputación actual alguna de ganancia no justificada.

En otros términos, PEDREIRA MENÉNDEZ señala que *“la redacción es taxativa al indicar que el precepto se aplicará cuando ‘no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de declarar’. Este plazo, se va a circunscribir entre el 1 de febrero y el 30 de abril de 2013, para los bienes y derechos que ya se poseyeran a 31 de diciembre de 2012. Quien no presente su declaración informativa en dicho plazo, además de las sanciones que hemos visto, se encontrará, en el supuesto de que sea sujeto pasivo del IRPF, con la obligación de integrar los bienes o derechos declarados en su impuesto como si fueran ganancias patrimoniales no*

446 GÓMEZ TABOADA, Javier: “Un cadáver en la cuneta”.

447 GÓMEZ TABOADA, Javier: “¿Bye, 720, bye?”.

*justificadas, con su consiguiente integración en la base liquidable general, lo que conlleva la aplicación de los tipos progresivos del IRPF*⁴⁴⁸.

Con todo lo anteriormente expuesto, no es que se esté negando la virtualidad de todas las críticas que se han venido realizando precisamente en este trabajo, sino simplemente indicando que la lectura del precepto parece que tiende a esa exégesis. Ello no empece que tal lectura resulte contraria a principios básicos del hombre, de la Carta Magna y de los Tratados de Funcionamiento de la Unión Europea pero, en este apartado, el análisis se efectúa desde un punto de vista interpretativo de legalidad ordinaria.

En efecto, esta conclusión, dimanante de la aplicación *stricto sensu* de la normativa que venimos estudiando, es todo un absurdo pues resultaría que ni siquiera el propio contribuyente podría regularizar su situación a nivel formal, acreditando que las deudas derivadas de la obtención de esos bienes o derechos en el extranjero se encuentran prescritas, como ya se ha apuntado en epígrafes anteriores hasta la saciedad. Pero, justo es reconocerlo, es un dislate claramente buscado por el Legislador.

Así, como dice ESPEJO POYATO, *“no enterarse u olvidarse de presentar la declaración a su tiempo, es un crimen que no admite perdón”* pues *“otro aspecto especialmente perturbador de estos preceptos es el que deriva de la expresión <<en el plazo establecido>>, que supone que, una vez no cumplida <<en el plazo establecido>> la correspondiente obligación de declarar los activos situados en el extranjero, se desencadenan los efectos de los preceptos que acabamos de señalar, sin posibilidad alguna de prescripción y sin posibilidad alguna de regularización voluntaria por cumplimiento tardío pero espontáneo de la obligación de declarar*⁴⁴⁹.

A esta conclusión, tan cabalística, es a la que llega el órgano Regional de Inspección de la Delegación de Andalucía de la AEAT en el famoso caso del jubilado de Granada, al que ya se ha hecho referencia varias veces en este trabajo, pues en contestación a una de las alegaciones efectuadas frente al comienzo del expediente sancionador en el que se le aplicaba la sanción específica de la DA 1ª de la Ley 7/2012, en la que el contribuyente ponía en duda la *“identidad de régimen sancionador en relación con dos situaciones ilícitas diametralmente opuestas”*, se llega a señalar lo siguiente:

448 PEDREIRA MENÉNDEZ, José: *op.cit.*, pág.53.

449 ESPEJO POYATO, Isabel: *op.cit.*, pág.51.

<<Ha sido, por tanto, expresa voluntad del legislador la de establecer este régimen sancionador específico para todo aquel obligado tributario que se encuentre en la situación descrita en el artículo 39, apartado 2, esto es, para todo aquel que no hubiera cumplido en el plazo establecido la obligación de información a la que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que la ley haya hecho distinción entre los casos en que se ha presentado el modelo 720, pero fuera de plazo, y los casos en que no se ha presentado dicho modelo antes del inicio de actuaciones de comprobación e investigación por parte de la Administración>>.

Obviamente, esa perentoriedad en la que quedan deudas tributarias que se encontraban prescritas o que provienen de rentas no obtenidas, ni tan siquiera, por el propio titular actual de los activos foráneos, no resulta admisible y, teniendo en cuenta todos los argumentos que se han expuesto previamente, es nuestra opinión que siempre cabrá la posibilidad de que el contribuyente acredite la prescripción de la deuda tributaria para exonerarse de la aplicación de tal presunción de ganancias no justificadas. De lo contrario, la latencia de la deuda tributaria *sine die* nos acercaría al Guantánamo tributario en el que, según palabras del catedrático FALCÓN Y TELLA, ya vivimos⁴⁵⁰.

Otra vertiente de análisis de las ganancias no justificadas especiales por bienes y derechos en el extranjero, es la aparente imposibilidad práctica de que sea el propio contribuyente quien efectúe su regularización extemporánea, aplicando él la norma del artículo 39.2 de la LIRPF o del 134.6 de la LIS.

En efecto, hasta el ejercicio en curso no se conoce que, en las órdenes ministeriales que publican anualmente el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se haya provisto una casilla específica para la imputación de estas ganancias no justificadas derivadas del incumplimiento de la obligación de información de bienes y derechos en el extranjero.

Lo propio ocurre con el programa PADRE y con el también anual Manual Práctico del IRPF de los últimos años, en los que tampoco se prevé casillero alguno para declarar este tipo de ganancias, ni se menciona tal posibilidad.

450 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *El anteproyecto...*, pág.14.

Tampoco existe casilla alguna, ni ha existido nunca, para la imputación por parte del contribuyente de sus ganancias no justificadas –de las tradicionales-, básicamente, porque siempre ha estado en manos de la Hacienda Pública –y no del ciudadano- la potestad de liquidar este tipo de rentas, al tratarse de una imputación resultante de una presunción que únicamente puede realizar la Administración, en el ejercicio de sus potestades administrativas.

Ello es así en el bien entendido de que, al tratarse de una presunción a favor de la Administración, el monopolio de su aplicación siempre ha estado en sus manos, siendo tarea del contribuyente el aportar la carga probatoria suficiente para enervar su imputación.

En este sentido, como bien señala ROZAS VALDÉS, *“un contribuyente que presenta una declaración espontánea extemporánea no aplica nunca el art. 39. 2 LIRPF. Entre otras cosas porque en la misma no hay un casillero específico para declarar <<ganancias de patrimonio no justificadas>>. El contribuyente, en línea de principio, marcaría la casilla 120, como declaración complementaria por motivos genéricos, e incluiría la renta a regularizar como rendimiento o como incorporación patrimonial, en la casilla 242. Pero, en ningún caso, aplicaría el art. 39.2 LIRPF. Las ganancias no justificadas de patrimonio no constituyen un componente imponible más de la renta, susceptible de declaración. No son sino el cauce normativo a través del que el legislador permite a la Administración transformar en renta de un determinado ejercicio los bienes y derechos en los que la renta –no declarada- vino a plasmarse”*⁴⁵¹.

Así las cosas, si como da a entender este autor, tras la introducción del régimen específico para los bienes en el extranjero, el contribuyente continuara inhabilitado para tal imputación en su declaración de renta, el argumento que estaría dando la Administración –regularizar voluntariamente- para evitar la sanción sería absolutamente falaz, pues no podría haber lugar a una infracción si el contribuyente no tuviera la posibilidad fáctica de aplicar por su cuenta la presunción que venimos comentando, al no ser factible entonces la existencia de una actuación negligente por su parte.

451 ROZAS VALDÉS, José Andrés: *El régimen tributario...*, pág.77 y 78. Y continúa: *“En otras palabras, constituyendo el presupuesto de hecho de la infracción tipificada en la Disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012 la aplicación del art. 39.2 LIRPF, o del 134.6 LIS, se trata de una infracción que única y exclusivamente se puede cometer mediante una intervención efectiva de la Administración tributaria en la calificación jurídica de los hechos. Cuando el contribuyente presenta una declaración espontánea extemporánea, por sí solo, no puede “aplicar” dichos artículos, por cuanto no puede*

Y así lo parece, pues en ningún caso se intuye de la lectura de los preceptos que regulan las nuevas presunciones de rentas no justificadas, que pueda el contribuyente regularizar su situación tributaria *motu proprio*.

También es éste el criterio de SANZ GADEA, quien señala claramente que *“la presunción se aplica por la Administración tributaria, no por los contribuyentes, de manera tal que será aquella y no estos quien deberá cumplir con el mandato, y deberá hacerlo en el curso de un procedimiento de inspección tributaria”*⁴⁵².

Si este razonamiento, que dimana de un alto cargo de la Agencia Tributaria, es cierto: ¿qué significa ese aserto que se ha ido introduciendo entre los profesionales del ámbito tributario hasta convertirse en lugar común, conforme al cual si se regulariza la ganancia voluntariamente la ganancia no justificada por la ocultación de activos en el exterior, no se va a sancionar a los contribuyentes ex DA 1ª de la Ley 7/2012? A esta cuestión retórica, ya hemos intentado darle solución en un apartado previo de este mismo trabajo⁴⁵³.

Para finalizar con este apartado, deberá dejarse constancia de alguna de las contestaciones que la Dirección General de Tributos ya ha tenido ocasión de resolver, en consultas tributarias planteadas con relación a este asunto.

Paradigma de la posición aferrada a la literalidad de la norma de la doctrina administrativa emanada del órgano consultivo es la contestación vinculante V2289-13, de 10 de julio, en la que se asume lo preceptuado por la Ley 7/2012, aunque sin entrar a resolver el caso concreto planteado o resolviéndolo con una mera remisión a la dicción legal.

calificar las rentas declaradas como ganancia no justificada de patrimonio o renta presunta. Es la Administración, en todo caso, quien podría llegar a aplicar dichos artículos, eventualmente, a partir de lo declarado tardíamente, pero no el contribuyente”.

452 SANZ GADEA, Eduardo: El IS en 2012 (I): pág. 180.

453 En el expediente de comprobación e investigación iniciado frente al conocido ciudadano de Granada que venimos comentando en este trabajo, éste alegó esta circunstancia a los efectos de evitar consecuencias sancionadoras. En su contestación, el acuerdo de liquidación emitido por el fisco asume que *“es cierto que no se contemplaba una forma específica de regularizar la situación tributaria por esta circunstancia concreta: como hasta ahora un contribuyente no podía declarar una ganancia patrimonial no justificada, no existía ninguna casilla de la declaración del impuesto que incluyera este concepto. Por ello, para su regularización resultaba necesario acudir a la fórmula general: la presentación de una autoliquidación (...) declarando el valor de estos bienes como una ganancia patrimonial de otros elementos patrimoniales, a integrar en la base liquidable general del IRPF”*. Estaba cantado que este argumento iba a ser infravalorado por el órgano liquidador, sin embargo tiene cierto recorrido dialéctico, pues no en vano el grado de especificidad de los componentes de renta que un contribuyente se ve obligado habitualmente a autoliquidar en su impuesto personal sobre la renta, cada vez más analítico y menos celular, unido a la tradicional aplicación exclusiva por parte de la Administración de las ganancias no justificadas de patrimonio, podrían hacer pensar al administrado que la novedosa presunción de ganancias no declaradas también queda en manos de la Administración, lo que como mínimo debería ser tenido en cuenta a efectos de valorar su responsabilidad en el ámbito sancionador.

En efecto, concretamente, las cuestiones que se plantearon por el contribuyente fueron: (i) las consecuencias de la presentación fuera de plazo; (ii) la penalización a aplicar a dicha presentación extemporánea y (iii) cómo afectaría a su declaración del IRPF.

Con relación a los dos primeros aspectos, la contestación de Tributos ya ha sido objeto de crítica en apartados anteriores, siendo de interés en esta parte del trabajo entrar a valorar la contestación al tercer aspecto cuestionado, debiendo tenerse en cuenta el supuesto de hecho concreto que plantea el consultante, que concretamente es el siguiente: *“No presentación en plazo de declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero. Patrimonio adquirido antes de venir a España o procedente de donaciones de los padres, en ningún caso procedente de fuentes de ingresos españoles y declarado en el país de origen en el cual se tributa por el mismo”*.

Para un caso como éste, la DGT entiende que *“el hecho de no haber cumplido en plazo la obligación de información no determinará la existencia de ganancias de patrimonio no justificadas respecto de los bienes en cuestión, siempre que el contribuyente pueda acreditar que concurre alguna de las circunstancias señaladas en el segundo párrafo del citado artículo”* –en referencia, claro está, al artículo 39.2 de la LIRPF-.

Se observará que, para una pregunta de manual, el órgano directivo de Hacienda también contesta acudiendo al protocolo. En efecto, parece intuirse que el origen del patrimonio no declarado fue foráneo y, a más abundar, pagó impuestos en el país de origen, con lo que Hacienda se permite el lujo de concluir que no hay renta alguna que imputar, aunque dejando claro—como no podía ser de otra manera dada la habitual tendencia restrictiva de Tributos en sus resoluciones- en una coletilla final que tendrá que ser el contribuyente el que pruebe los hechos que expone.

También debe hacerse referencia a la contestación emitida por el órgano directivo de Hacienda a consulta vinculante V3243-13, de 4 de noviembre, en la que el redactado de los antecedentes de hecho es muy simple *-no presentación en plazo de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero-* y las cuestiones que se plantean no presentan oscuridad alguna:

1ª.- ¿Qué sanción es aplicable a la presentación fuera de plazo del modelo 720 sin requerimiento previo de la Administración, por la posesión de un inmueble situado en el extranjero y obtenido de forma lícita mediante la aceptación de una herencia?

2ª.- ¿Cuál es la repercusión en renta/sociedades por la presentación fuera de plazo del modelo 720 sin requerimiento previo de la Administración, por la posesión de un inmueble situado en el extranjero y obtenido de forma lícita mediante la aceptación de una herencia?

3ª.- Entendiendo que el régimen sancionador previsto no hace diferencias entre la presentación voluntaria fuera de plazo y la presentación fuera de plazo motivada por requerimiento de la Administración, y entendiendo que la sanción es la misma, ¿es posible la aplicación de un régimen sancionador diferente para motivar que se presente voluntariamente el modelo 720 fuera de plazo?

Las dos primeras cuestiones son resueltas mediante una plausible y esperable remisión a la ley, introduciendo el apriorismo de que las infracciones formales por la no presentación en plazo del formulario 720 deberán ser valoradas en cada caso concreto, para determinar la existencia de su elemento subjetivo: *“ la valoración de la concurrencia de los elementos determinantes de la existencia de una eventual infracción, objetivos y subjetivos, solo puede efectuarse en cada caso concreto y por la Administración gestora, sin que pueda existir un pronunciamiento al efecto a través del mecanismo de la consulta tributaria.”*

De mayor enjundia técnica es la tercera cuestión que se plantea, pues pone sobre la mesa una incongruencia jurídica como es que la no presentación de la declaración informativa y su presentación extemporánea tengan idéntica punición, sin valorarse a efectos sancionadores así el acto volitivo de confesión que este último caso supone.

La contestación del órgano directivo es decididamente exigua, mediante una remisión a la literalidad del régimen sancionador de la DA 1ª de la Ley 7/2012 y de la DA 18ª de la LGT, de lo que se deduce claramente que no serviría de nada que el contribuyente se confesara intempestivamente para modular la pena: *“El régimen sancionador es el analizado en las cuestiones anteriores”*. ALONSO GONZÁLEZ y SÁEZ descalifican

este pronunciamiento considerándolo, según su opinión, “*tan aislado y parco como escasamente representativo*”⁴⁵⁴.

Lo bien cierto es que, en los expedientes administrativos en los que Hacienda ha advertido que no puede resultar aplicable el régimen de las ganancias no justificadas por aplicación de alguna de las dos pruebas tasadas en contrario –ello ocurre, por antonomasia, con aquella persona con un alta censal como residente reciente, que puede dar a entender al órgano liquidador que se trata de patrimonio obtenido con rentas declaradas en su país de origen- se ha dado comienzo de forma muy frecuente a un expediente sancionador, en el que se utiliza el mismo formulismo utilizado como motivación estereotipada que ya hemos transcrito en otro apartado del presente trabajo.

Así las cosas, la praxis diaria nos muestra como la presentación extemporánea del modelo 720 siempre ha tenido como consecuencia el comienzo de un procedimiento sancionador, ya sea el formal de la DA 18ª de la LGT, ya sea el de la DA 1ª de la Ley 7/2012 tras la paralela liquidación en tal caso de la presunción de rentas no declaradas en el último ejercicio no prescrito.

En cualquier caso, serán los Tribunales de Justicia los que atemperen las consecuencias que se desprenderían de esta lectura tan literal que Hacienda hace del precepto cuestionado, teniendo en cuenta los principios constitucionales y comunitarios y los derechos del hombre que, según hemos visto, podrían resultar afectados.

7.2. Sobre el fallecimiento del contribuyente

Este epígrafe trata otra de esas cuestiones de difícil solución, que plantea la nueva obligación de información. Empezaremos con la reflexión que se formula, con carácter retórico, GANDARIAS CEBRIÁN: “*Pensemos que puede haber quien fallezca sin haber presentado nunca la declaración –se refiere al modelo 720-. Incluso podría ocurrir que sus herederos tampoco lo hicieran. ¿Se mantendría viva la obligación eternamente?*”⁴⁵⁵.

454 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; y Ángel SÁEZ: “Hacienda, pendiente de Bruselas”.

455 GANDARIAS CEBRIÁN, Leopoldo: *op.cit.*, pág.16.

En efecto, el momento del óbito de un contribuyente –estamos pensando, lógicamente, en personas físicas- determina el devengo de varias figuras tributarias por todos conocidas. Por un lado, el postrero IRPF del finado por las rentas obtenidas ese año hasta el día de su defunción, ex artículo 13 LIRPF⁴⁵⁶, sin olvidar que la ganancia patrimonial derivada de la última transmisión –forzosa por ser causada por su óbito- de los bienes y derechos del fallecido, la conocida como “plusvalía del muerto”, resulta exonerada tradicionalmente de gravamen en el IRPF⁴⁵⁷.

Por otro, el Impuesto sobre Sucesiones del que serán sujetos pasivos los causahabientes, esto es, aquellas personas beneficiadas por la percepción de bienes y derechos integrantes del caudal relicto -artículos 24 y 5 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁴⁵⁸-.

Si, además, el causante dispusiera de bienes inmuebles, su fallecimiento también generaría el devengo del Impuesto de Plusvalía Municipal de conformidad con la Ley Reguladora de Haciendas Locales, del que será contribuyente su adquirente⁴⁵⁹.

En cualquier caso, todos estos tributos resultantes de la transmisión *mortis causa* ocasionada indefectiblemente por el óbito de un administrado se remiten, a efectos de plazos de prescripción de la deuda tributaria, a lo previsto en los artículos 66 y siguientes de la LGT.

Expuesto lo anterior, se pasará seguidamente a mostrar de qué manera interacciona – o, por mejor decir, perturba- la novedosa presunción de rentas no justificadas, en el tradicional juego tributario derivado de la defunción, tanto desde el punto de vista del fallecido como del causahabiente.

456 <<Artículo 13. *Período impositivo inferior al año natural.* 1. *El período impositivo será inferior al año natural cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre.* 2. *En tal supuesto el período impositivo terminará y se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento*>>.

457 <<Artículo 33.3. *Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:* b) *Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente*>>.

458 <<Artículo 24. 1. *En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil(...)*>>. <<Artículo 5. *Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:* a) *En las adquisiciones «mortis causa», los causahabientes*>>.

459 Concretamente, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 104 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Reguladora de las Haciendas Locales: <<*El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos*>>. Y conforme a la letra a) del apartado 1 del artículo 106 del mismo texto legal: <<*Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:* a) *En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate*>>.

Desde la perspectiva del fallecido cabe plantearse, en primer lugar, cómo encajar la norma prevista en el artículo 39.2 LIRPF con la tradicional regla de prescripción en el caso de que, en el momento en que la Hacienda descubra los bienes, su titular o, mejor dicho, quien generó las rentas de los que derivan estos, hubiera fallecido.

En efecto, la nueva norma de las Ley de Renta se limita a señalar en el tan repetido precepto, que *“las ganancias de patrimonio no justificadas”* resultantes del descubrimiento de bienes y derechos en el extranjero, *“se integrarán en la base liquidable general del período más antiguo entre los no prescritos susceptibles de regularización”*.

Ahora bien, ello aparentemente no inhibe la aplicación del plazo de cuatro años -desde la finalización del plazo reglamentario de declaración- existente en el IRPF para la perención por prescripción de la deuda tributaria del contribuyente fallecido y, de resultas de la combinación de ambos preceptos, resultaría que el óbito de la persona que ocultó bienes o derechos en el extranjero, sería la única causa por la cual el contribuyente incumplidor podría ganar la prescripción, transcurridos esos cuatro años desde su incumplimiento.

En otros términos, al no haber *“período más antiguo entre los no prescritos”* porque la fecha de fallecimiento es una fecha cierta, no puede conceptualmente integrarse en ningún momento tal ganancia no justificada, pues lo que no resultaría de recibo sería inhabilitar, sin mandato legal claro en tal sentido, el plazo de prescripción de deudas tributarias previsto en la ley procesal tributaria.

Así las cosas, al no haber ningún período antiguo no prescrito de conformidad con el artículo 66 LGT, la única interpretación posible sería que la norma del 39.2 LIRPF quedaría vacía de contenido en esa circunstancia y, por consiguiente, sería inocua por inaplicable para el causante que obtuvo las rentas con las que se adquirieron los activos ocultos en el exterior.

Pongamos un ejemplo clarificador, muy apegado a la realidad de miles de personas tras la entrada en vigor de la Ley 7/2012. Imagínese que un contribuyente que hace 30 años regentaba una tienda, fue enviando dinero no declarado –o, peor aún, dinero perfectamente legal derivado del ejercicio de una actividad económica en régimen de estimación objetiva, que no quería ingresar en el banco por cautela extrema- a un

banco andorrano hasta los años 90, cuando se produjo su jubilación. Por miedo a un cambio de criterio posterior del Ministerio de Hacienda en sus aparentemente bondadosos mensajes públicos, no efectuó la DTE de 2012 y tampoco declaró sus activos en el extranjero mediante el formulario 720. Esta persona fallece en 2014 y sus herederos, igual de prudentes que el finado, deciden no incluir en el caudal relicto los bienes y derechos que el difunto tenía fuera de España. Siguiendo el *iter* diacrónico hipotético, en el año 2035 fallece uno de estos herederos, y sus descendientes se plantean si deben o no incluir esas rentas obtenidas por su abuelo hace más de 40 años como ganancia no justificada de patrimonio.

Habría que convenir necesariamente en este caso que, por aplicación del principio constitucional de orden penal de personalidad de las penas, ni los primeros herederos ni los segundos, se verían compelidos al pago de aquellas sanciones administrativas de las que no fueran directos responsables, por lo que no cabría en modo aplicarles a ellos la infracción específica del 150% para rentas no declaradas procedentes de bienes y derechos en el extranjero, así como tampoco la derivada del incumplimiento del formulario informativo de bienes y derechos en el extranjero de sus ascendientes – no así la infracción formal por incumplir con su propia obligación informativa una vez adquiridos los activos foráneos, en su caso-.

Ello es así porque, respecto de la procedencia de regularizar al fallecido por aplicación del apartado 2 del artículo 39, la norma manda que la ganancia no justificada se integre en el período más antiguo no prescrito, lo que llevaría en el supuesto de hecho que indicamos a integrarlo en el año 2031.

En ese período, el finado llevaba 17 años fallecido, con lo que la interpretación más razonable es que no podría imputársele una renta al haber dejado de ser años atrás obligado tributario tanto del IRPF como de cualquier otro tributo.

No pueden existir, ontológicamente, contribuyentes pretendidamente eternos. Además, como argumento adicional en esta reconducción al absurdo tan posible en la praxis, como quiera que esa regla de imputación no se ha coordinado con las reglas de devengo y prescripción del gravamen por el ISD, resultaría de costado que los herederos no podrían desgravarse esa postrera plusvalía del muerto porque el tributo sucesorio estaría prescrito, generando una sobreimposición indeseada.

Otra posibilidad exegética favorable a la Hacienda Pública, partiría de posibilitar la apertura del último ejercicio del IRPF del causante a pesar de que éste se encontrara ya prescrito, pero esa opción también tiene óbices técnicos de gran calado.

En efecto, para empezar, se estaría inaplicando el artículo 66 LGT y, por consiguiente, se estaría quebrantando una salvaguarda de la seguridad jurídica protegida por el artículo 9.3 de la Carta Magna. Por demás, esa situación podría dar lugar a una indeseable sobreimposición para el heredero que, debiendo hacer frente a tal deuda tributaria inesperada del fallecido, no podrá deducirla en su ISD si estuviera prescrito. Para acabar, además, se trataría de una interpretación que resultaría antinómica con la tradicional exoneración de gravamen de la última plusvalía del muerto, de conformidad con el artículo 33.3 de la LIRPF.

Por último, las dificultades prácticas que ello conllevaría serían enormes, pues exigiría que el cuerpo de inspectores conociera normas que estaban en vigor cuando ni siquiera sus padres se conocían o no sabían que su hijo se iba a dedicar a la digna tarea de defender la cosa pública. En efecto, tendría que efectuarse una imputación de la renta al ejercicio del óbito, pero ni aún así se cumpliría el literal de la norma, que habla de “*período más antiguo entre los no prescritos susceptibles de regularización*”, con lo que también cabría descartarla radicalmente. El subrayado es nuestro.

Ejemplificándolo, ello llevaría a que los herederos de una persona que falleció hace 20 años –por cambiar el caso-, por mor de la presunción de ganancias no justificadas, podrían verse obligados a satisfacer una deuda tributaria que se integraría en el modelo de declaración de IRPF de la época del óbito, sin que tengamos muy claro si también deberían liquidarse en paralelo los intereses de demora generados en esos lustros o solo hasta el año de la defunción, quedando los posteriores exonerados tácitamente.

De todos modos, ante el conflicto entre esas dos normas de idéntico rango -66 LGT *versus* 39.2 LIRPF- la Administración podría tener la tentación de aplicar el brocardo que dice que una ley posterior deroga a una ley anterior, pero en tal caso se obviaría el problema de fondo, que no es un mero conflicto temporal entre normas, sino el quebrantamiento de un principio constitucional previsto en la Convención para los Derechos Humanos. No en vano, esa alternativa continuaría significando la pendencia eterna de un tributo en un período muy dilatado, contrariándose la seguridad jurídica igualmente.

En buena lógica con lo que se acaba de exponer, la prudencia obligaría a que toda persona que a partir de ahora resultara agraciada con una disposición *mortis causa* que incluya bienes o derechos foráneos, aceptara la herencia a beneficio de inventario, para evitar esos riesgos fiscales subyacentes a una interpretación interesada de la nueva norma.

Eliminando estas dos interpretaciones *pro fisco*, que a todas luces resultan descabelladas, nuevamente se observa que el estricto régimen aplicable a la falta de información de bienes y derechos en el extranjero nacido en virtud de la ley antifraude de 2012 plantea muchas inquietudes y, contrariamente a los objetivos buscados por el legislador, puede conllevar que las personas que de veras ocultan sus propiedades con ánimo defraudatorio se esmeren más en su ocultación, en lugar de en declararlas⁴⁶⁰.

Analizada la situación del fallecido y concretadas las paradojas e incertidumbres que nos deja la norma estudiada, ahora debería determinarse la posición en que podría quedar el heredero, tras el incumplimiento de esta novedosa obligación informativa.

En este sentido, debe empezarse señalando que no resultaría posible de ninguna de las maneras que la Hacienda Pública imputara al heredero la ganancia no justificada por las rentas que obtuvo el causante en vida, pues en tal caso se le estaría haciendo tributar a aquél por dos tributos –IRPF e ISD- que, por naturaleza e imperativo legal, son incompatibles entre sí.

Por naturaleza, en el bien entendido de que ambos, IRPF e ISD, son impuestos directos que gravan la obtención de rentas. Concretamente, el ISD grava la adquisición de rentas por parte del beneficiario de una herencia, o sea, el enriquecimiento gratuito que éste obtiene. Por su parte, el IRPF también grava la renta obtenida en vida con lo que es fácil observar que el gravamen por uno de estos impuestos debe, ontológicamente, inhibir la aplicación del otro.

Por imperativo legal debido a que, por esa idéntica naturaleza de ambos impuestos que se acaba de comentar y para impedir una palmaria doble imposición, existe un precepto que declara incompatibles expresamente ambos gravámenes: el artículo 6.4 de la propia Ley del IRPF, que señala literalmente que “*no estará sujeta a este*

impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.”

Se observa así como, nuevamente, el apartado 2 del artículo 39 LIRPF arrumba con los dictados de otro precepto de gran tradición en nuestro sistema tributario, lo que determina la generación de otra –la enésima, como la ya comentada entre aquella norma y el artículo 66 LGT- antinomia legal, pero esta vez entre mandatos incluidos en un mismo texto legal, lo que aún resulta más grave.

ROZAS VALDÉS aporta un argumento adicional, de gran trascendencia, a la imposibilidad de aplicar la presunción de rentas no declaradas para activos en el extranjero, en el caso de que se acredite su origen hereditario prescrito. En efecto, *“lo cierto y verdad es que si se lee con detenimiento la Disp. ad. 18ª.3 LGT –de la que arranca todo este régimen especial- dice con toda claridad 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>>. De modo que, las consecuencias específicas derivadas del incumplimiento de la obligación de información en dicha disposición contenidas se prevén en las leyes reguladoras del IRPF y del IS, pero no en la del ISD”⁴⁶¹.*

Así es, la propia norma que introduce la obligación de declarar los bienes y derechos en el extranjero, a la hora de regular su régimen sancionador formal en la DA 18ª habla en su apartado 3 de que éste se aplicará con independencia de otras consecuencias –refiriéndose claramente a la presunción de rentas no declaradas- que se fijarán, en su caso, en la ley tributaria sustantiva que resulte aplicable. En efecto, literalmente se dice 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.”*

De ello se infiere que, como quiera que esas otras consecuencias específicas sólo se han regulado hasta ahora –y esperemos que para siempre-, con relación a la normativa sustantiva de los impuestos sobre sociedades y sobre la renta de las personas físicas -por la propia Ley 7/2012- y no con respecto al ISD, no podrán en modo alguno afectar a otros conceptos tributarios como el último que se acaba de citar.

460 Idea compartida con el profesor FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La obligación de informar...*, pág.15.

461 ROZAS VALDÉS, José Andrés: *El régimen tributario...*, págs. 76 y 77.

Es clarificador, en este sentido, el título de los artículos de la citada ley de 2012 que introduce las novedosas presunciones de ganancias no justificadas, pues señala expresamente las normas que se modifican. Así, por un lado, el artículo 3 reza: *“Modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (...) Dos. Con efectos desde la entrada en vigor de esta Ley, se modifica el artículo 39, que queda redactado de la siguiente forma (...)”* y, por otro, el artículo 4 indica: *“Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Con efectos para los periodos impositivos que finalicen a partir de la entrada en vigor de esta Ley, se introduce un apartado 6, y se modifica el actual 6, que se renumera como 7, en el artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedan redactados de la siguiente forma: (...)”*.

No hay mandato legal, por consiguiente, para que proceda aplicar esa imputación de rentas en otros tributos como el de Sucesiones y Donaciones lo que, unido a la estanqueidad que según la jurisprudencia rige en el orden tributario patrio, nos lleva a una conclusión clara: de ningún modo se le podrá imputar al heredero renta alguna obtenida por el causante, siempre y cuando aquél fuese capaz de acreditar que el titular anterior de los mismos era el finado y que, por consiguiente, son cuota parte del caudal relicto gravado por un tributo distinto –e incompatible- de su IRPF, como es el Impuesto sobre Sucesiones.

De lo contrario, nos encontraríamos con una espiral infernal, en virtud de la cual el óbito del generador de unas rentas en el extranjero, traspasaría con su muerte no solo los activos adquiridos con esas rentas, sino también el “riesgo fiscal latente” derivado de ellas. La adquisición de esos activos, tóxicos, sería una bomba de relojería para el heredero.

Para mayor abundamiento en nuestro criterio, en esta hipótesis resultaría de aplicación el artículo 1.227 del código civil que, según ya tuvimos ocasión de comentar en apartados anteriores, alude a la muerte de cualquier firmante como prueba de la fecha del otorgamiento de un contrato, con lo que entendemos que la presunción de

rentas resultaría en todo caso enervada, salvo que se considere como una ficción de carácter cuasi sancionador⁴⁶².

En cualquier caso, nos encontramos con una nueva contradicción de la norma antifraude de continua referencia con otro precepto de secular tradición en nuestro ordenamiento jurídico, como es éste del código civil que, en buena lógica y dado el cúmulo de antinomias que acumula el nuevo régimen informativo de bienes y derechos en el extranjero, se tendrá que resolver a favor de la norma codificada de derecho común.

Llegados a este punto, y eliminadas esas variantes interpretativas tan heterodoxas por contradecir la dogmática de diversas normas –la LGT, la LISD, la propia LIRPF, el código civil y hasta el propio tenor literal de la Ley 7/2012-, desgraciadamente, una alternativa futura viable para aquellas personas que disponen de bienes o derechos en el extranjero que no hayan sido declarados en plazo, sería olvidarse de ellos hasta su defunción.

En efecto, teniendo en cuenta que las nefastas consecuencias del nuevo régimen se deberían difuminar al transcurrir cuatro años desde la muerte del generador de las rentas materializadas en activos en el extranjero, no sería ridículo pensar que muchos ciudadanos dejen esos bienes o derechos escondidos a buen recaudo, para que sean sus herederos quienes los pongan de manifiesto a la Hacienda Pública.

Para concluir y a modo de síntesis: cuando el contribuyente titular de los bienes o derechos en el extranjero fallece, nos podemos encontrar con varios escenarios.

El primero, que transcurrido el plazo de prescripción del gravamen por ISD, el heredero pusiera de manifiesto esos activos. En tal supuesto y según nuestro criterio, no cabría que esa persona pechara con la presunción de rentas no justificadas, si se pudiera acreditar que el generador de las mismas fue el finado, por incompatibilidad entre los artículos 6.4 LIRPF, 1.227 Cc y 66 LGT con el artículo 39.2 LIRPF, siendo éste contrario por demás a un principio básico en nuestro ordenamiento, como es la seguridad jurídica, y pudiendo generar además una sobreimposición no deseada para el receptor de los bienes en su ISD.

⁴⁶² En este sentido, GANDARIAS CEBRIÁN opina que “si en caso de fallecimiento la prescripción pudiera acreditarse por vía documental, en los términos del artículo 1227 del Código civil, cuando alude a la muerte de cualquier firmante como prueba de la fecha del otorgamiento de un contrato, ¿quedaría desposeído de los efectos de este precepto quien quisiera hacerlo valer?”. GANDARIAS CEBRIÁN, Leopoldo: *op.cit.*, pág. 16.

En buena lógica con ello, entendemos, tampoco podría iniciarse un expediente sancionador conforme a la DA 1ª de la Ley 7/2012 por esa falta de declaración, ni tampoco por haber incumplido el finado con la obligación de presentar el formulario por el que se informa de los bienes y derechos situados en el extranjero de los que era titular.

Ahora bien, al no haber informado que tras la muerte del antiguo propietario de los bienes, él era titular de unos bienes o derechos en el extranjero, el heredero podría verse sometido al régimen sancionador derivado de la falta de cumplimiento en plazo de la información formal vía modelo 720, obligación que nació para él el 31 de diciembre del primer ejercicio en que el causante de esos activos hubiera fallecido.

En cambio, de no transcurrir el plazo de prescripción, si el heredero conociera la existencia de bienes y derechos del causante en el extranjero y cumpliera con la obligación de informarlos en plazo a la hacienda pública en virtud del modelo informativo *ad hoc*, entonces él no infringiría la normativa de la DA 18ª de la LGT, pero su cuota en el caudal relicto se podría ver sensiblemente minorada por efecto de la más que posible regularización de las ganancias no justificadas por vía del artículo 39.2 LIRPF en la persona del difunto.

Es decir, en este caso, el causahabiente tendría que hacerse cargo de la deuda que le liquidara Hacienda al difunto por aplicación de la presunción de rentas no declaradas, en la declaración del IRPF del último ejercicio no prescrito del finado, debiendo asimismo apresurarse a solicitar a la Administración tributaria autonómica una rectificación de su liquidación por el ISD antes de que prescribiera su derecho a la devolución de ingresos indebidos que, con habitualidad, se derivará de la deuda tributaria liquidada por ese último gravamen por IRPF regularizado por la Hacienda estatal en aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF.

ALONSO GONZÁLEZ y SÁEZ ejemplifican una posibilidad aún peor, que apriorísticamente podría plantearse con el tenor literal de la ley, lo que daría lugar a una intolerable doble imposición: *“caso de una persona que fallece a finales de 2014 con dinero oculto en Suiza, y los herederos, en principio, lo desconocen. Resultado: la persona fallecida habría incumplido, en plazo, la presentación de la declaración 720 que finalizó el 30-4-2013, y seguramente los herederos incumplirán por desconocimiento la obligación de presentación de su declaración del 720, a realizar*

antes de 31-3-2015, con lo que el mismo importe en dos contribuyentes distintos tendría la consideración de ganancia no justificada, además los herederos deberían liquidar el Impuesto sobre Sucesiones, con lo cual la cuantía a liquidar superaría con creces el importe aflorado. Y si la inspección hubiera descubierto el dinero oculto, los herederos arruinados⁴⁶³. Es decir, se daría una triple imposición por el mismo capital, lo que resulta absolutamente disparatado.

Todo ello, dejando a un lado el punto cenital de controversia con relación a esta declaración informativa y la presunción de rentas que se deriva de ella, que es su contradicción con principios fundamentales de orden constitucional y comunitario, como se ha ido exponiendo a lo largo del presente trabajo.

De todos modos, con este resumen de hipótesis futuras, creemos que queda claro cuál será la actitud de un heredero mínimamente asesorado o diligente: no declarar esos activos que, recordemos, permanecían tranquilamente ocultos a la Administración tributaria, hasta que transcurran cuatro años desde la defunción del causante. En tal momento, podrá presentar la declaración informativa, asumiendo los riesgos en materia sancionadora que lleva la presentación extemporánea de la misma, pero quedará liberado de la pesada carga de la onerosísima presunción de rentas del artículo 39.2 LIRPF y de su régimen sancionador especial, pues él no ha sido el generador de la renta no justificada.

A este panorama tan inquietante y paradójico se une, tal y como pone de manifiesto PEDREIRA MENÉNDEZ, que *“en algunas Comunidades Autónomas la tributación por este impuesto disfruta de importantes bonificaciones e incluso exenciones, por lo que el recurso al mismo –a esperar al óbito y, por tanto, al ISD- podría ser más interesante que la tributación en el IRPF a la escala general del impuesto. La realidad demuestra que muchas veces los bienes y derechos existentes en el extranjero se obtuvieron por familiares (emigrantes) de los actuales titulares, que nunca declararon su adquisición por vía hereditaria y los dejaron en los países donde se generaron esas rentas o en otros terceros”*⁴⁶⁴.

Nuevamente volvemos, así, a un comentario que ya se ha expuesto repetidas veces: un efecto colateral de la nueva normativa antifraude puede ser, contradictoriamente al

463 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; y Ángel SÁEZ: “El 720 y las ganancias patrimoniales no justificadas”, revista de información fiscal del REAF-REGAF, pág.84.

464 PEDREIRA MENÉNDEZ, José: *op.cit.*, pág.54.

desiderátum del propio enunciado legal, que los evasores recalcitrantes se esmeren más en la ocultación del producto de sus incumplimientos fiscales.

Para concluir este apartado, cabe plantearse una última cuestión que pudiera parecer ociosa: ha quedado claro que la defunción de un contribuyente que ocultó bienes o derechos en el extranjero podría llegar a desactivar la aplicación del nuevo régimen previsto para las ganancias injustificadas, sin necesidad de acudir a las vías jurisdiccionales para la defensa de los derechos y libertades que todo ciudadano que reside en un Estado de Derecho disfruta.

Teniendo en cuenta que las personas jurídicas no fallecen, sino que se extinguen, ¿debe comprenderse entonces que no podrán acogerse a la posibilidad de esperar a su propia defunción?

A nuestro modo de ver, en tal supuesto puede aplicarse *mutatis mutandis* la misma hermenéutica que se ha expuesto en las precedentes líneas a la hora de evaluar la bondad del artículo 39.2 LIRPF, pues el tenor literal del artículo 134.6 LIS es prácticamente idéntico a aquél en el sentido de que “*en todo caso, se entenderá que 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 (...)*”. El subrayado es nuestro.

De esa manera, también aquí se produce una contradicción palmaria o, más bien, un dislate entre dicho precepto y el artículo que regula genéricamente la prescripción en la LGT, que únicamente se podría salvar incluyendo las rentas no declaradas en un período impositivo en el que la persona jurídica ya hubiera dejado de ser contribuyente al haberse extinguido.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, a más abundar, existe un precepto de la ley que señala expresamente que el período impositivo finaliza por causa de extinción de la sociedad, con lo que aún resultaría menos plausible “abrir” el último ejercicio no prescrito de una compañía ya extinta.

En efecto, el artículo 27 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, señala que en su segundo apartado que “*en todo caso concluirá el período impositivo: a) Cuando la entidad se extinga.*”

De esta redacción tan taxativa se deriva que, nuevamente, una interpretación a favor de los intereses recaudatorios, a la hora de acudir al último ejercicio económico no prescrito de la sociedad extinta, tropezaría nuevamente con la antinomia del nuevo precepto de la LIS con el artículo 66 LGT pues, al cabo de cuatro años, ya no existirá período impositivo abierto a regularización.

Como se comprenderá, toda la batería de dudas que generan en su aplicación los preceptos que venimos estudiando no se compadecen, como ya se ha puesto de manifiesto repetidas veces en apartados anteriores, con el principio de seguridad jurídica amparado por la Constitución, pues el contribuyente jamás podrá actuar de una forma libre y segura, con la certeza de estar cumpliendo con la normativa en vigor en cada momento.

Todo ello, otra vez, nos lleva a considerar esta norma que ha venido a regular la información de bienes y derechos en el extranjero, con FALCÓN Y TELLA, como “*un auténtico disparate que más pronto o más tarde habrá que eliminar o reducir radicalmente*”⁴⁶⁵.

7.3. Sobre la incidencia en el delito contra la hacienda pública

La naturaleza jurídica de las ganancias o incrementos no justificados de patrimonio tradicionales ha sido un antiguo caballo de batalla para la ciencia tributarista, como se expuso brevemente en otro apartado del presente trabajo.

Simplificando mucho el debate, cierto sector defiende su naturaleza sustantiva, como un componente de renta más del tributo en cuestión –entiéndase, del IRPF o del IS-. En su visión más vehemente, seguida por MARÍN BARNUEBO-FABO y ZORNOZA PÉREZ, ello significaría que las ganancias patrimoniales no presumen la existencia de ningún hecho, sino que, sencillamente, ante la acreditación del cumplimiento de un presupuesto de hecho –la tenencia, adquisición o declaración de un bien o derecho- se aplican unas consecuencias jurídicas previstas en la norma. Según ALMAGRO MARTÍN, “*este era el ‘modelo’ de ganancia no justificada de patrimonio que*

⁴⁶⁵ FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La obligación de informar...*, pág.2.

presentaba el IRPF hasta la promulgación de la Ley 7/2012⁴⁶⁶. Como se ve, la nueva obligación informativa abre nuevos horizontes en esta discusión dogmática.

El sector mayoritario de la doctrina tradicional, por el contrario, ha entendido que con la aparición de una ganancia no justificada nos encontraríamos ante una construcción presuntiva de una norma jurídica que, para su inaplicación, exigiría prueba en contrario por parte del contribuyente. Siguiendo la corriente tradicional y en palabras también de ALMAGRO MARTÍN, la ganancia no justificada vendría determinada por la concurrencia de dos elementos:

“Por una parte el hecho base, que sería la tenencia, declaración o adquisición de bienes, derechos o deudas que no se corresponden con la renta declarada por el contribuyente en el propio IRPF o en el IP. Estos hechos base, a su vez, se han venido reduciendo a dos: el descubrimiento de elementos ocultos y la afloración de rentas a través de gastos desproporcionados, como el consumo. Y los mismos han de quedar perfectamente acreditados para extraer de ellos otro hecho o consecuencia jurídica derivada de la presunción, la propia existencia de una renta que ha de calificarse, ope legis, como no justificada”⁴⁶⁷.

En palabras de Pedro Manuel HERRERA MOLINA y Pablo CHICO DE LA CÁMARA, los incrementos de patrimonio no justificados serían una *“presunción de rentas ocultas a partir de ciertos gastos o elementos patrimoniales y su sometimiento a un régimen tributario cuasisancionador”⁴⁶⁸.*

Para SANZ GADEA y en terminología propia del Impuesto sobre Sociedades, *“la presunción de renta no declarada, o presunción general del artículo 134.1 LIS ha venido descansando en el descubrimiento de la existencia de elementos patrimoniales no registrados en contabilidad. La presunción consiste en una inferencia en cuya virtud al hecho-base de la ocultación contable se asocia el hecho-consecuencia de la renta no declarada”⁴⁶⁹.* Para añadir, con relación a la nueva ganancia no justificada relativa

466 ALMAGRO MARTÍN, Carmen: *Mecanismos presuntivos...*, pág.61. Esta tesis es la que encabezan Diego MARÍN BARNUEBO-FABO; y Juan José ZORNOZA PÉREZ para quienes es irrelevante que el precepto –el antiguo artículo 39 LIRPF- se formule o no como presunción, ya que ello no condiciona su naturaleza ni produce efectos en el procedimiento aplicativo de la norma. En este sentido, los componentes que para el otro sector doctrinal comportan el nacimiento de la ganancia no justificada –hecho base y hecho consecuencia- no dejan de ser los componentes típicos de toda norma jurídica abstracta: hipótesis o supuesto de hecho y mandato o consecuencia jurídica que se deriva de su cumplimiento, en “Los incrementos no justificados de patrimonio y el régimen sancionador tributario”, *passim*.

467 ALMAGRO MARTÍN, Carmen: *Mecanismos presuntivos...*, pág.61.

468 HERRERA MOLINA, Pedro Manuel; y Pablo CHICO DE LA CÁMARA: “Las ganancias patrimoniales no justificadas en el impuesto sobre la renta, (¿presunciones, ficciones o cómputo especial de la prescripción?).

469 SANZ GADEA, Eduardo: *op.cit.*, pág.177.

a activos foráneos que, *“a partir de la Ley 7/2012, el hecho-base de la presunción de renta no declarada consiste, adicionalmente, en el incumplimiento de la obligación de información prevista en la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003”*⁴⁷⁰.

En cualquiera de los casos, a consecuencia de su naturaleza presuntiva, la existencia de un incremento no justificado de patrimonio resultaría siempre de interpretación restrictiva, como ya se expuso en apartados anteriores.

De este modo, el TEAC ha señalado que el carácter presuntivo del incremento patrimonial no justificado exige especial rigor en las comprobaciones inspectoras y en su documentación –por todas, Resolución de 26 de enero de 1994, transcrita parcialmente *ut supra*–.

De ello se derivará, indefectiblemente, que la novedosa presunción para bienes y derechos en el extranjero también debería ser, con más motivo aún, de interpretación sumamente estricta, conclusión ésta que resulta inatacable si, a mayor abundamiento, se tiene en cuenta que se trata de una norma cuyo objetivo es la lucha contra el fraude.

De esta misma opinión es el mismo funcionario de la hacienda pública que se ha mencionado más arriba, al señalar que *“el fundamento de la presunción general responde a la lógica que subyace a la realidad de las cosas, en tanto que el de la nueva presunción responde a la configuración de un instrumento que se supone útil, básicamente por sus efectos disuasorios, en la lucha contra el fraude. Se trata de fundamentos sustancialmente distintos, aun cuando ambas presunciones persigan la liquidación de obligaciones tributarias defraudadas”*⁴⁷¹.

Tal discusión teórica no resulta meramente académica, pues la conceptualización de las ganancias patrimoniales de una u otra manera tiene relevantes consecuencias prácticas en el ámbito sancionador y, más en concreto, en relación con el delito de defraudación tributaria, a la hora de evaluar la prueba de la comisión del ilícito.

En efecto, como señala BARCIELA PÉREZ, *“en el ámbito sancionador y del ilícito penal su aplicación –la de las ganancias no justificadas- presenta algunos problemas, como consecuencia del principio constitucional de presunción de inocencia y de*

470 *Ibidem*, pág.177.

471 *Ibidem*, pág.177.

*prueba. En este sentido, es determinante la naturaleza jurídica de los incrementos no justificados de patrimonio, puesto que si consideramos que éstos tienen el carácter de renta, no parece que exista problema alguno para que puedan sancionarse o producirse implicaciones penales como consecuencia de la defraudación tributaria. Situación distinta será en el caso de que se considere la naturaleza jurídica de esta institución como de presunción legal que supone una inversión de la carga de la prueba, en cuyo caso la sanción administrativa o la implicación penal entrarían en colisión con el principio constitucional de presunción de inocencia*⁴⁷².

Dejando a un lado la doctrina y yendo al ámbito jurisprudencial, durante un tiempo el Tribunal Supremo se mostró vacilante en su postura, iniciando su senda jurisprudencial entendiendo que las ganancias no justificadas eran una presunción *iuris tantum*, tal y como se puede leer en su sentencia de 9 de julio de 1986, que señala que “tal conclusión, que guarda un enlace preciso y directo con su base de partida, según las reglas del criterio humano, normalmente obra de la experiencia, tiene el alcance de una presunción *iuris tantum*, cuya eficacia aquí y ahora consiste en dispensar de toda prueba sobre el tema a la Administración Pública e invertir la carga probatoria. Así funciona este singular medio probatorio, según lo califica el Código Civil en su artículo 1.215 para pasar a regularlo en los que llevan del número 1.249 al 1.253” -Fundamento de Derecho 1º-.

Ello no obstante, a posteriori se dictaron un cúmulo de resoluciones en las que se seguía el criterio de que los incrementos no justificados eran un componente de renta más –entre otras, en sentencias del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 1992, de 29 de noviembre de 1993 y de 20 de mayo de 1996- de modo que la imposición de sanciones en modo alguno supondría vulneración del derecho de defensa.

En este sentido, la primera de las resoluciones que marca ese cambio de rumbo, señala en su Fundamento de Derecho 3º lo que sigue:

<<Por lo que al ámbito de este proceso especial interesa, el recurrente sostiene que las sanciones que le han sido impuestas vulneran el artículo 24.2 de la Constitución Española, por cuanto que el incremento no justificado de patrimonio constituye una presunción de renta y, por consiguiente, dichas sanciones tienen por presupuesto una presunción legal, lo que es contrario al derecho fundamental a la presunción de inocencia, reconocido en el citado precepto constitucional.

472 BARCIELA PÉREZ, José Antonio: “Ganancias no justificadas de patrimonio y delito fiscal”, pág.17.

No podemos aceptar tal argumentación, pues, como hemos declarado en Sentencia del día 13 del corriente mes de octubre, relativa a las sanciones impuestas por iguales hechos a la esposa del recurrente, «la propia Ley, en su artículo 3.º, recoge los elementos que componen la renta del sujeto pasivo -apdos. a) a d)- indicando en el apartado d) que la componen "los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley" y en esa determinación figura el antes transcrito artículo 20.13. En este artículo la Ley opta por gravar todas aquellas manifestaciones de renta que se han transformado en patrimonio del contribuyente y que no han tributado, si posteriormente el contribuyente efectúa una adquisición onerosa desproporcionada con sus posibilidades (parte primera del precepto) o bien cuando aflora o se detecta la titularidad de algún elemento patrimonial ocultado anteriormente (parte segunda del precepto). Y esa tributación la realiza la Ley cuando se descubren los elementos patrimoniales adquiridos u ocultados, como pone de manifiesto el artículo 26.7 de la Ley. Pero la Ley, frente a lo que la parte apelante sostiene, no presume que se hayan producido "rendimientos o ingresos" sino que se limita a gravar un incremento de patrimonio que se caracteriza por no estar justificado conforme a las declaraciones anteriores de renta y patrimonio del sujeto pasivo. La existencia de patrimonio y su no justificación fiscal no está presumido en la Ley, sino que se parte de la realidad de estos hechos para configurar el gravamen. En suma el legislador ha decidido que estos incrementos forman parte de la configuración legal de renta a los efectos del impuesto que la grava, del mismo modo que ha decidido -art. 3.º apdo. 4- que no tengan la consideración de renta los premios de la Lotería Nacional o de la Organización Nacional de Ciegos.

A ello debe añadirse que, como es sabido, no existe vulneración de la presunción de inocencia, consagrada en el artículo 24.2 de la Constitución Española, cuando media una actividad probatoria suficiente para desvirtuarla, dado su carácter de presunción iuris tantum (...).>>

Finalmente, a partir de una célebre resolución de 29 de marzo de 1996 –recurso nº 3754/1991, siendo su ponente el magistrado Gota Losada-, el Alto Tribunal pasa a lo que es la interpretación actual que ya hemos esbozado en capítulos anteriores, en el sentido de que en las ganancias no justificadas de patrimonio coexisten dos presunciones que admiten prueba en contrario: una, de carácter sustantivo por la cual se considera que existe renta gravable; y otra, de naturaleza temporal, por la cual se le da el tratamiento de renta irregular –vide, también, las sentencias del Alto Tribunal de 18 de enero de 2001, de 10 de julio y de 20 de septiembre de 2002, relativas todas

ellas a diferencias entre la valoración efectuada por el contribuyente y la administrativa, entre otras-:

<<<Hay, pues, dos momentos fundamentales en la génesis de los incrementos no justificados de patrimonio, el primero es la ocultación a efectos fiscales de parte o de la totalidad de las rentas obtenidas, este momento es el que la Ley 44/1978, de 8 de Septiembre (artículos 27.2 y 33.3) y el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 2.384/1981, de 3 de Agosto, (artículos 90, 117 y 118), (en lo sucesivo "el Reglamento") denominan generación del incremento no justificado de patrimonio, que obviamente consiste en el ahorro paulatino de las rentas ocultadas, ahorro que por supuesto tampoco se declara; y, el segundo momento, que es el de exteriorización de dicho ahorro ocultado, mediante su inversión en adquisiciones a título oneroso, que al fin consigue conocer la Administración Tributaria, y que por su origen, como hemos explicado, no se hallan fiscalmente justificadas. Por supuesto, el ahorro en fondos líquidos procedente de las rentas ocultadas, si es descubierto o conocido por la Administración Tributaria, constituye por si mismo "exteriorización" de la ocultación cometida o lo que es lo mismo "incremento no justificado de patrimonio">>>.

Dice así el TS, en sentencia de 14 de noviembre de 2011, que *"la institución jurídica de los incrementos de patrimonio no justificados se establece en nuestro sistema impositivo como un elemento especial de cierre, para evitar que ciertas rentas ocultadas al Fisco escapen de tributación, a cuyo efecto se gravan cuando se manifiesten o afloren. En relación con tales incrementos no justificados, el legislador establece una presunción iuris tantum, de modo que, constatada la existencia de un acrecimiento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas, se entiende que constituye una renta oculta, gravable, no como rendimiento, sino como incremento de patrimonio. Tal presunción legal puede destruirse por la prueba en contrario. Ahora bien, resultan insuficientes las meras manifestaciones cuya sola alegación suponga, a su vez, un desplazamiento hacia la Administración de la prueba de que la presunción no es cierta. Le corresponde al sujeto pasivo acreditar la realidad de esa alegación al ser la Administración la favorecida por la presunción legal, extraída de un hecho base que es, precisamente, la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas".*

La coexistencia de estas dos presunciones hace que el contribuyente pueda enervar sus efectos, también, desde dos perspectivas: por un lado, respecto de la presunción que versa sobre la existencia de una renta gravable, la prueba en contrario debe tener por objeto la explicación de su origen, en cuyo caso no existirá incremento "no

justificado”, con independencia de que entonces pudiera gravarse por el concepto de renta que sí se correspondería a la naturaleza y período adecuado a ese origen. Por otro, por lo que se refiere al aspecto temporal de la presunción, la prueba en contrario se expresa textualmente en la propia norma⁴⁷³, debiendo versar sobre la generación de la renta en un ejercicio distinto de aquél en que se descubre el patrimonio. Así, *“los incrementos de patrimonio constituyen renta del sujeto pasivo del período en que se descubran, salvo que se pruebe que se produjeron en otro ejercicio”* –sentencias del TS de 25 de febrero de 2003, recurso nº 2649/98 y 12 de febrero de 2004, recurso nº 8714/98, entre otras-.

De esta manera, tal y como ocurre en la sentencia del Alto Tribunal de 14 de febrero de 2014 –recurso nº 1122/2011-, resultará improcedente la liquidación realizada en aplicación de tal presunción de ganancias no justificadas –referida, en el mencionado caso, al Impuesto sobre Sociedades- en el caso de que se hubiera constatado la contabilización del hecho base, esto es, de los pasivos ficticios, en un ejercicio que se encontrara en aquel momento prescrito.

En efecto, casando la resolución de instancia, el TS señala en esa reciente resolución que *“la ley no alude expresamente a la prescripción al señalar sólo que el sujeto pasivo puede probar que la renta corresponde a otro u otros periodos impositivos distintos del más antiguo no prescrito, pero resulta patente, si esta prueba permite al sujeto pasivo acreditar que los activos ocultos o pasivos ficticios se han financiado con rentas no declaradas, pero obtenidas en un periodo distinto, que la prescripción debe desplegar sus efectos”*.

Como se ha dicho, es precisamente el aspecto temporal de la presunción el que resulta inhabilitado en la nueva presunción de ganancias no justificadas para bienes y derechos en el extranjero, lo que le da ese carácter tan especial y criticable con respecto a la presunción tradicional de rentas, siendo considerada su naturaleza jurídica por la doctrina más como una ficción o una sanción impropia, como ya hemos tenido ocasión de poner de manifiesto repetidamente en este trabajo.

El traslado de esta discusión teórica al ámbito sancionador, ha hecho que diversos autores proclamen la imposibilidad de que una presunción legal sea un expediente

473 En el párrafo segundo del actual apartado 1 del artículo 39 de la LIRPF, en los siguientes términos: *“Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.”*

válido para servir de base a la imposición de una sanción administrativa o penal. Así, SIMÓN ACOSTA considera que *“no se puede sancionar la conducta sobre la base de la presunción legal”*⁴⁷⁴, de modo que lo determinante para comprobar la comisión de una infracción, será el examen por parte del juez de una serie de indicios que le puedan llevar al firme convencimiento de que ha existido defraudación de cuotas en el periodo impositivo en que se producen los incrementos no justificados de patrimonio.

En efecto, en el ámbito penal debe recordarse que los delitos contra la Hacienda Pública son leyes penales en blanco y los elementos de sus tipos delictivos se deben integrar con la normativa tributaria, sin que ello impida que sea el juez penal quien determine el hecho imponible y el momento de realización de la conducta típica, lo que supone que, en materia de prueba –singularmente, por el principio de presunción de inocencia- resulten aplicables las reglas generales de prueba del ámbito penal, sin que puedan operar como tales presunciones, ficciones o inversiones de la carga de la prueba que provengan de otros sectores del ordenamiento. En palabras de la STS de 11 de octubre de 2012, recurso nº 1425/2011, *“El derecho penal no actúa sobre ficciones sino sobre hechos acreditados y reales. En otras palabras, si la conducta tipificada es la de dejar de pagar los impuestos a los que se viene obligado por actividades económicas realmente existentes y no ficticias, la condición de fiduciario del acusado contra cuya absolución se formaliza el recurso de casación supone que la titularidad de las acciones era ficticia, que no pagó la compra ni cobró la venta, era titular de las acciones sin las consecuencias económicas derivadas de esa titularidad. Consecuentemente, no obtuvo ingresos económicos derivados de la tenencia ni participó en las ventas de inmuebles realizadas por la empresa de la que ficticiamente era accionista”*.

En efecto, como enseña ROMERO PLAZA, *“si bien puede ser razonable que, al efecto de proteger el erario público, se establezcan presunciones y ficciones imponiéndose una verdad formal a la verdad material, las consecuencias de la aplicación de la norma punitiva son distintas, por entrar en juego derechos fundamentales de la persona. Dicho en otras palabras, un juez que enjuicia una conducta a efectos punitivos, no se puede conformar con la verdad aparente o artificial. El Derecho penal no puede utilizarse para proteger bienes jurídicos de ataques aparentes o ficticios, sino que sólo puede castigar con base en ataques reales y evidentes a bienes jurídicos protegidos. De ahí que, aunque la deuda, conforme a la legislación tributaria que crea la ficción,*

⁴⁷⁴ SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Los incrementos...*, pág. 83.

*existe, difícilmente puede admitirse que un juez penal pueda sancionar con base en tal ficción*⁴⁷⁵.

Esto significa, en definitiva, que sí podrá existir sanción sobre la base de la presunción de un incremento no justificado de patrimonio, si bien para ello el juzgador deberá llegar al convencimiento, sobre la base del expediente, tanto del hecho mismo de la defraudación como del período impositivo en que la misma se ha producido, olvidándose del carácter presuntivo de la norma en cuestión.

De esta manera, para que la conducta no fuese sancionable bastaría que el contribuyente ofreciera una explicación razonable, aunque no presente una prueba sustanciosa, del origen del patrimonio descubierto, contrarrestando así la eficacia del material probatorio indiciario en su contra.

En este orden de ideas, resulta de especial interés lo señalado por el Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, en una Sentencia de 21 de diciembre de 2001 –recurso nº 761/2000, Fundamento de Derecho 11º-, en el sentido de que *“en el ámbito penal, a diferencia del fiscal o tributario, el contribuyente no necesita acreditar para obtener su absolución que los bienes o derechos proceden de <<beneficios no distribuidos que hayan formado parte con anterioridad de bases imponibles liquidadas por este impuesto>> sino simplemente presentar una base probatoria que haga razonable o plausible esta procedencia alternativa, pues en tal caso se genera una duda razonable que ha de resolverse a favor del acusado”*.

En la citada resolución se absolvió, casando así una sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, a un contribuyente a pesar de que no llegó a acreditar fehacientemente que los activos financieros adquiridos eran el producto específico de la desinversión de los activos de los dos años anteriores, sobre los que se efectuaron complementarias, ya que sí presentó prueba suficiente para que dicha conclusión fuera razonable y plausible, contrarrestando así la prueba indiciaria de cargo. En efecto, *“en este caso dicha base probatoria se ha aportado, tanto pericial como documentalmente, por lo que si bien es cierto que el recurrente no ha conseguido acreditar de modo fehaciente que los activos financieros adquiridos en 1990 son el producto específico de la desinversión de los activos de los dos años anteriores, ya liquidados tributariamente, sí ha presentado prueba suficiente para que dicha*

475 ROMERO PLAZA, Carlos: *op.cit.*, pág.223.

conclusión se presente como razonable y plausible, en cuyo caso la prueba indiciaria de cargo resulta manifiestamente insuficiente para fundamentar la condena penal”.

Esta resolución le concede gran trascendencia a la diferenciación entre los aspectos puramente sustantivos o materiales de aplicación de la norma que determina la cuota tributaria dejada de ingresar –en nuestro caso, el presupuesto de hecho de las ganancias no justificadas-, y los aspectos puramente probatorios.

En cuanto al primer aspecto, referido a cuestiones de Derecho, el tribunal penal se debe atener a las reglas del Derecho administrativo. En cambio, en lo que afecta a cuestiones de hecho, o probatorias, el juzgador penal deberá basar su análisis en el sistema probatorio propio del proceso penal, pues el principio de presunción de inocencia supone un condicionamiento que, por su dimensión constitucional, no puede ser derogado en perjuicio del ciudadano.

Esto significa que, en el proceso penal, la prueba de la culpabilidad del acusado le incumbe en todo caso a la acusación, incluyendo en la culpabilidad los elementos objetivos y subjetivos integradores del delito, no siendo admisibles por tal motivo presunciones legales contra el reo ni tampoco la inversión de la carga de la prueba.

Sí resultará admisible, ello no obstante, la prueba de indicios, pero en todo caso cumpliendo las condiciones de fiabilidad necesarias para estimar que la culpabilidad ha sido acreditada fuera de toda duda razonable.

Así, en STS de 17 de noviembre de 1999 –sentencia 1335/99 de la Sala de lo Penal, recurso nº3455/1998- el Alto Tribunal acepta como válida la prueba indiciaria siempre que se cumplan *“los requisitos que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de esta Sala viene exigiendo para que la prueba de indicios tenga virtualidad, como prueba de cargo, para enervar el derecho constitucional de presunción de inocencia y pueda, por consiguiente, sustentar una condena”*, partiendo su motivación de que *“la fuerza indiciaria que conlleva una presunción legal en modo alguno tiene el alcance de invertir la carga de la prueba, ello vulneraría los principios en los que se inspira el proceso penal y especialmente el de la presunción de inocencia que ampara a todo imputado”*.

Se reafirma esta idea en la STS de 30 de octubre de 2001 –recurso nº1184/01, también de la Sala de lo Penal-, al señalar en su Fundamento de Derecho Décimo que

“el juego presuntivo legal aludido coincide con las reglas inferenciales que se utilizan en la prueba indirecta o indiciaria por los Tribunales en toda clases de delitos. El hecho base es la obtención por el acusado de una serie de ingresos (que mediante la aplicación de las normas tributarias, se consideran reta gravable por el IRPF); ha de probarse también que no tienen un origen cierto o justificado; si tales ingresos no han sido declarados por el acusado en su autoliquidación, el hecho consecuencia es su elusión; la finalidad defraudatoria tiene igualmente que demostrarse, pero lo puede ser mediante reglas inferenciales”.

Siguiendo a BARCIELA PÉREZ⁴⁷⁶, el Tribunal Constitucional no ha rechazado la prueba indiciaria, sino que ha indicado las condiciones para su admisión, fijando así los siguientes criterios para distinguir entre pruebas indiciarias y simples sospechas basándose en que (i) la prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados, (ii) los hechos constitutivos del delito deben deducirse de esos hechos a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano; (iii) si los mismos hechos probados permiten diversas conclusiones o interpretaciones, el Tribunal debe razonar por qué elige la que estima probada; (iv) estos criterios rigen también respecto de los dichos por el inculpado; (v) no es suficiente para considerar culpable al acusado, que su versión de los hechos no sea convincente o resulte contradicha por la prueba, pero su versión constituye un dato que el juzgador deberá aceptar o rechazar razonadamente.

En este orden de ideas, la STS de 17 de noviembre de 1999 –nº1335/1999- antes mencionada, dice que uno de los *“indicios coadyuvantes hubiera podido consistir en la ausencia total de explicación por el contribuyente a los bienes o ingresos detectados o bien la destrucción, por la prueba realizada a instancia de la acusación, de las explicaciones o alegaciones ofrecidas por el acusado para justificar el origen de tales bienes o ingresos”.*

De ahí se deriva indefectiblemente que la pura inferencia legal respeta, en principio, los requisitos de la prueba indiciaria propia del proceso penal. Así, la sentencia de la Audiencia Provincial –SAP- de Castellón de 25 de noviembre de 2013, resume la jurisprudencia al respecto, señalando que *“la valoración como indicio de la ausencia de una explicación alternativa por parte del acusado, de la acreditación de la falsedad de sus manifestaciones o de su manifiesta inverosimilitud, no implica invertir la carga de la prueba ni vulnera el principio ‘nemo tenetur’, siempre que exista otra prueba*

indiciaria constitucionalmente válida, suficiente y convincente, acerca de la participación en el hecho del acusado, (SSTS 918/1999, de 9 de junio de 1999, y 1755/2000, de 17 de noviembre), pues como señaló el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en su sentencia de 8 de febrero de 1996, cuando existen pruebas de cargo suficientemente serias de la realización de un acto delictivo, la ausencia de una explicación alternativa por parte del acusado, explicación ‘reclamada’ por la prueba de cargo y que solamente ése se encuentra en condiciones de proporcionar, puede permitir obtener la conclusión, por un simple razonamiento de sentido común, de que no existe explicación alternativa alguna⁴⁷⁷.

De este modo, concluimos esta introducción al asunto de fondo de este apartado con BARCIELA PÉREZ, considerando que *“para que las alegaciones efectuadas por el contribuyente puedan evitar la imposición de sanción, se exige que se acompañe de una base probatoria suficiente que cuestione la prueba de indicios que fundamenta la culpabilidad, no siendo necesario que se justifique de forma fehaciente el origen del patrimonio aflorado, puesto que en tal caso no sólo no procedería la imposición de sanción, sino que no existiría incremento no justificado. Por tanto, para evitar la sanción bastaría solamente con crear una duda razonable respecto a la suficiencia de la prueba de indicios⁴⁷⁸”*.

De lo contrario, de no admitirse esa explicación razonable como réplica suficiente a la prueba indiciaria en contra del contribuyente, ello significaría que siempre que se descubrieran incrementos no justificados de patrimonio, se le podría sancionar automáticamente por esos hechos, con lo que la sanción sería un mero correlato a la liquidación de la ganancia, lo que carece de sentido alguno.

Otro aspecto que se debe destacar, con relación al tratamiento sancionador de los incrementos no justificados de patrimonio, es que la jurisprudencia mantiene que cuando el contribuyente facilita a la Administración todos los datos y medios de investigación de su situación fiscal, las discrepancias o interpretaciones jurídicas contradictorias no tendrían propósito fraudulento y, por consiguiente, no cabría la posibilidad de imponer sanción alguna.

476 BARCIELA PÉREZ, José Antonio: “Ganancias no justificadas de patrimonio y delito fiscal”, pág.7 de 14 (formato electrónico).

477 Procedimiento abreviado nº 30/2011, sentencia nº 354, caso popularmente conocido como ‘Carlos Fabra’. Se recordará que, también en el ámbito administrativo, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha entendido como enervada la presunción tradicional de ganancias no justificadas, en un supuesto en que el contribuyente acreditó que disponía de fondos en una entidad financiera unos días antes de realizarse la inversión que se consideró por la Administración como no justificada a través de una entidad financiera distinta, y ello a pesar de no se acreditara la transferencia de los fondos de una entidad a otra.

478 BARCIELA PÉREZ, José Antonio: “Ganancias no justificadas de patrimonio y sanción tributaria”, pág.29.

Así, el TS ha estimado la casación de un contribuyente cuyos incrementos de patrimonio no justificados no fueron descubiertos por la Inspección sino a consecuencia de declaraciones complementarias presentadas, en las que se expuso su verdadero patrimonio. En esta interesante resolución, de 10 de mayo de 1978, se llega a la conclusión de que sí hubo un incremento no justificado de patrimonio, puesto que no se logró acreditar que las ganancias provenían de ejercicios prescritos, prevaleciendo entonces la presunción *iuris tantum* de incremento no justificado, pero se anularon las sanciones impuestas, al ser el contribuyente quien levantó el velo de su patrimonio oculto.

Debe precisarse, no obstante, que no cualquier declaración por parte del contribuyente serviría para eliminar el ilícito, sino que como bien expone la Audiencia Nacional –SAN de 17 de noviembre de 2005, recurso nº 1424/02-, *“para evitar la imposición de sanción, en razón a la existencia de oscuridad o insuficiencia del precepto controvertido que justifique la existencia de error o discrepancia razonable en la interpretación de la norma, es necesario que el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa (...) no siendo necesario que justifique de forma fehaciente el origen del patrimonio aflorado. Asimismo, a efectos sancionadores, no se exige a la Administración prueba de que la defraudación se ha producido en período no prescrito”*.

De lo contrario, las declaraciones complementarias presentadas podrían no exonerar de la comisión de una infracción, al obligar a la Administración a realizar una tarea posterior de comprobación para poder llegar a la conclusión de que existía un incremento no justificado del patrimonio imputado y, en tal caso, sí cabría la coerción sancionadora.

Debemos concluir, por consiguiente, que el contribuyente puede evitar la imposición de sanciones derivadas del descubrimiento de incrementos no justificados de patrimonio mediante, fundamentalmente, dos vías:

La primera, ofreciendo una explicación razonable, con una base probatoria mínima que cuestione la prueba de indicios que hubiera en su contra, no siendo necesario justificar de forma fehaciente el origen del patrimonio aflorado, sin deber acreditar que la defraudación –fuere administrativa o penal- se cometió en un ejercicio prescrito.

La segunda, presentando una declaración veraz de la que se deduzca indubitadamente la existencia de un incremento no justificado, sin necesidad de actuación investigadora alguna al respecto por parte de la Administración, al eliminarse de esta manera la existencia de una conducta dolosa o culposa.

Se observará que este segundo mecanismo aceptado por la jurisprudencia para eliminar el injusto en la tradicional presunción de ganancias no justificadas, esto es, la confesión veraz y completa del patrimonio defraudado, se encuentra en los antípodas de lo que se prescribe, en un mandato de redacción claramente imperativa, en la DA 1ª de la Ley 7/2012, según la cual la subsunción de un supuesto de hecho en la presunción de ganancias para activos en el extranjero tendría como correlato automático la existencia de una infracción específica de un 150% de la cuota resultante de su aplicación.

Estos precedentes judiciales hacen pensar, nuevamente, que esa supuesta responsabilidad objetiva puede ser atemperada en el futuro flexibilizando el rigor extremo de la norma que se viene estudiando en este trabajo.

En cualquier caso, las dos citadas conductas eximirían tanto de la comisión de una infracción penal como de una administrativa, si bien la calificación del delito de defraudación tributaria como de un delito doloso, así como la mayor protección penal del acusado en virtud del principio constitucional de presunción de inocencia, deben ser tenidas muy en cuenta por el juzgador a la hora de evaluar las conductas del contribuyente en cada caso concreto.

Respecto de la forma de la prueba exigible en casos de incrementos no justificados de patrimonio, no existe forma específica alguna, siguiéndose los criterios generales de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Así, como dispone el TEAC en resolución de 13 de enero de 1993, un documento – como documentación bancaria- podría resultar perfectamente hábil a los efectos de enervar la aplicación de la presunción. Ídem, la SAN recientemente mencionada, de 17 de noviembre de 2005, que da por válida a estos efectos una certificación emitida por una entidad privada, con el siguiente tenor –Fundamento de Derecho Octavo-:

<<procede analizar, en relación con dicha cuestión, el valor probatorio del documento de certificación varias veces citado que, bajo la forma de certificación, se expidió el 16 de octubre de 1996: «D. C... M..., mayor de edad, con N.I.F. NUM001, actuando en nombre

y representación de EL CORTE INGLES, S.A., entidad con domicilio en Madrid, calle Hermosilla 112 y C.I. A-28017895.

CERTIFICA: Que D. D... tenía a 31.12.89 un saldo a su favor en esta sociedad de VEINTE MILLONES DE PESETAS (20.000.000 ptas.), habiendo mantenido dicho saldo sin movimiento hasta la fecha del 27.08.91, en que fue liquidado.

Asimismo certifica que dicha cantidad no devengó ningún interés durante el citado período de tiempo. A petición de los herederos de D. D..., se expide el presente en Madrid, a diecisiete de Octubre de mil novecientos noventa y seis».

Tanto la resolución del TEAC impugnada como la contestación a la demanda niegan validez a dicho documento por considerarlo carente de la fuerza probatoria para acreditar frente a terceros -como lo es, en este caso, la Administración Tributaria- tanto la fecha de su expedición como el contenido obligacional declarado, lo que se niega con fundamento en lo establecido en los artículos 1.225 y siguientes del Código Civil.

Esta explicación es extremadamente formalista y escasamente convincente, aunque sólo lo fuera porque en la propia actuación inspectora y, en perjuicio del sujeto pasivo, sí se tuvo en cuenta, a ese respecto, una «certificación» expedida por el representante del Corte Inglés, según se refleja en el folio 3 del expediente del TEAC, en el antecedente de hecho tercero de la resolución de dicho órgano colegiado en que se reflejan los datos de la Inspección. En lo que aquí interesa, ésta recogió la circunstancia de que, en fecha 27 de noviembre de 1996, «se aportó a la Inspección documento privado suscrito por representante de El Corte Inglés, S.A. declarando que los sujetos pasivos tenían a 31 de diciembre de 1991 una deuda con la citada sociedad de 10.806.000 pesetas (64.945,37 euros) que tuvo su origen el 27 de agosto del mismo año», hecho que no sólo se acepta, en perjuicio del contribuyente, sin hacer referencia a la carencia de valor probatorio de los documentos privados, sino que se constituye en fundamento básico del acta y su consiguiente liquidación. No es, por tanto, acorde con la buena fe la aceptación de «certificaciones», aunque no lo sean en un sentido estricto, respecto de las deudas, y no se extraiga dicha conclusión en relación con los saldos o créditos frente a la entidad. Dicho lo que se ha expresado, la prueba procesalmente practicada no altera el valor del documento ni su fuerza probatoria, pues consiste en un acta notarial de manifestaciones cuyo contenido es el de avalar la existencia y contenido de dicho certificado, pues la naturaleza pública del documento, por razón de su otorgamiento ante fedatario público, hace fe no ya de la fecha y de la identidad del compareciente, sino del hecho de que éste ha efectuado determinadas manifestaciones, pero puede hacer prueba irrefutable acerca de la veracidad de éstas.

Sentado lo anterior, los hechos contenidos en la tan reiterada certificación no pueden servir de base al éxito de la pretensión que se ejercita en la demanda, pero no por las razones formales objetadas por la Administración, sino por las siguientes razones (...)>>.

En conclusión, debemos considerar que en el ámbito sancionador y, a mayor abundamiento, en el orden punitivo penal, la presunción de rentas no justificadas de los nuevos artículos 39.2 LIRPF y 134.6 LIS resultaría inoperante en sus estrictos términos, pues se vería sometida a las reglas generales de la prueba en el ámbito penal y, más concretamente, al ámbito propio de la prueba de indicios que hemos comentado.

Lógicamente, la aparición de activos ocultos en el extranjero puede ser un indicio de la existencia de un delito fiscal, pero sigue correspondiendo a la acusación, de conformidad con la constitucionalmente protegida presunción de inocencia, acreditar

también la imposibilidad de financiar los bienes y derechos descubiertos en el extranjero con la renta y el patrimonio declarados por el contribuyente, bastándole a la defensa generar dudas razonables sobre la hipótesis de la acusación, especialmente ofreciendo explicaciones plausibles sobre el origen de los bienes, sin necesidad de una máxima solidez en su prueba.

Esta sería la primera conclusión que cabría aplicar, en el ámbito sancionador – administrativo y, con mayor motivo, en el ámbito penal- a la nueva presunción de ganancias no justificadas para activos en el exterior, pero su extravagante configuración dogmática presenta otros aspectos merecedores de estudio desde la perspectiva penal, como son su compatibilidad con los artículos 9.3 y 24 de la Constitución Española de 1978.

En efecto, dice ESPEJO POYATO con cierta sorna que, la gravedad de la conducta de aquél que se olvida de informar acerca de sus bienes o derechos en el extranjero es tal, que *“hace que, a diferencia del asesinato, el crimen no prescriba nunca”*⁴⁷⁹. El comentario no deja de ser una palpable constatación del efecto más evidente, querido o no por el legislador, que se le ha dado a los nuevos artículos 39.2 LIRPF y 134.6 LIS. Ya se ha hablado en esta línea, unas páginas más arriba, de la comparación efectuada por varios autores de la famosa cárcel caribeña de Guantánamo con el olvido del nuevo deber informativo.

Hemos tenido ocasión de comentar, en epígrafes anteriores en los que tratábamos el ámbito administrativo de la obligación de información de activos foráneos, una serie de principios básicos en el orden sancionador que resultan claramente conculcados por la nueva normativa y cuya traslación al orden penal resulta inexcusable, en virtud de la especial protección que la Constitución otorga al reo y, más aún, teniendo en cuenta el principio de no incriminación.

Así pues, haremos aquí solo un breve repaso de lo ya indicado en puntos anteriores, para evitar incurrir en una duplicidad de argumentaciones al respecto.

En primer lugar, debe recordarse la más que posible concurrencia de sanciones en el establecimiento de la nueva declaración informativa y sus consecuencias adyacentes, que la haría incurrir en un proscrito *ne bis in ídem*.

Ello es así en cuanto se crea un nuevo régimen sancionador formal por el incumplimiento de un deber de información sobre bienes y derechos en el extranjero, muy severo y, paralelamente, se recrudece el régimen sancionador ordinario que resultaría aplicable a la renta presunta descubierta por la aplicación de la novedosa presunción de ganancias no justificadas, siendo en realidad la primera sanción un medio de la segunda y teniendo ambas el mismo presupuesto de hecho: un incumplimiento formal.

Así, dejando a un lado la plausible consideración de la propia presunción de ganancias no justificadas *per se* como una sanción impropia, lo que determinaría encontrarnos ante un régimen sancionador cuasi diabólico en forma de tridente sancionador, lo que está fuera de dudas es que aquel contribuyente que oculte, voluntariamente o no, bienes o derechos en el extranjero, se puede ver sometido *lege lata* a un doble expediente sancionador: formal y medial el primero, y material el segundo.

SIMÓN ACOSTA considera que el legislador *“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”*⁴⁸⁰.

También LÓPEZ LÓPEZ, considera que, como una conducta infractora –la ausencia de cumplimiento de la obligación formal de información- es medio necesario para la comisión del otro ilícito, el derivado de la presunción de rentas no declaradas, que es más grave, nos encontraríamos ante un concurso ideal o medial de sanciones.

En este tipo de situaciones, obvio es recordarlo, no resulta pertinente sancionar ambas conductas de forma independiente. De esta manera, *“en buena lógica, la sanción más grave prevista para las defraudaciones tributarias absorbe a la que correspondería aplicar por el incumplimiento formal del deber de información”*⁴⁸¹, pues lo contrario –

479 ESPEJO POYATO, Isabel: *op.cit.*, pág.51.

480 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos...*, pág.46. Este autor habla en esta obra de una infracción *“tricéfala”*, pág. 72.

481 LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *op.cit.*, pág.43.

añadiríamos- supone una extensión del derecho sancionador contraria a su natural carácter restrictivo. *“Al no tener en cuenta lo anterior y sancionar ambas conductas, en nuestra opinión, la normativa objeto de este trabajo estaría vulnerando el principio de no concurrencia que, como la propia LGT advierte, rige la aplicación de la potestad sancionadora”*⁴⁸².

Ahondando más desde el punto de vista ontológico en la infracción del principio penal de no concurrencia, SIMÓN ACOSTA teoriza acerca de la posible existencia de *“un auténtico concurso ideal de infracciones constituidas por un único hecho porque hay en realidad un solo hecho sancionador: el incumplimiento de la obligación de declarar. En efecto, la falta de declaración comporta automáticamente, por ficción legal, la calificación de los bienes como ganancia patrimonial o renta y el devengo de la cuota tributaria cuyo importe 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 del impago de cuotas tributarias que constituye la infracción de daño sancionada con el 150% de la cuota defraudada”*⁴⁸³. Sin embargo, seguidamente observa este autor un punto de vista distinto pues *“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”*⁴⁸⁴.

La aparición de un concurso aparente de delitos o, por mejor decir, de un concurso aparente de leyes resulta, en efecto, vedada expresamente por la normativa penal, pues el artículo 8 del CP establece una orden taxativa de prioridades en la punición, siendo de interés al caso la tercera y la cuarta:

<<Los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos de este Código, y no comprendidos en los artículos 73 a 77, se castigarán observando las siguientes reglas:

482 *Ibidem*.

483 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos...*, pág.47.

- 1.^a *El precepto especial se aplicará con preferencia al general.*
- 2.^a *El precepto subsidiario se aplicará sólo en defecto del principal, ya se declare expresamente dicha subsidiariedad, ya sea ésta tácitamente deducible.*
- 3.^a *El precepto penal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquél.*
- 4.^a *En defecto de los criterios anteriores, el precepto penal más grave excluirá los que castiguen el hecho con pena menor>>.*

Sin entrar en detalles que excederían de los objetivos del presente trabajo, cabe señalar que la doctrina penalista distingue en primer lugar entre el concurso ideal y el concurso real de delitos. Siguiendo a DE FUENTES BARDAJÍ, *“podemos decir que esta modalidad concursal se produce cuando, existiendo un mismo hecho, aparecen diversas normas directamente aplicables, si bien sólo mediante la aplicación conjunta de todas se cubre el desvalor de la acción de que se trate”*; en cambio, en el concurso real lo que se produce son *“dos o más hechos, debidos a un mismo autor”* que *“dan lugar a dos o más delitos distintos, antes de que se haya enjuiciado cualquiera de ellos”*⁴⁸⁵.

De este modo, tal y como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 1998, *“la dogmática penal nos enseña que mientras en el concurso real existen varios hechos y varias infracciones, el denominado ideal o formal supone una unidad de hecho y una pluralidad de infracciones”*.

Pudiendo incluirse intuitivamente la situación legal en la que quedan los bienes y derechos en el extranjero no declarados en tiempo y forma, tras la Ley 7/2012, en el concurso ideal de infracciones, cabría aun plantearse si nos encontramos ante un concurso aparente de leyes o un concurso de delitos.

A tal efecto, la jurisprudencia emplea el criterio del contenido de antijuricidad. Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de junio de 2005, que reiterando la doctrina emanada de otra de 2 de marzo de 2001, señala que *“Ciertamente hay una sola acción criminal con dos resultados típicos, el de agresión sexual y el de lesiones. Pero en estos casos, para distinguir el concurso ideal del artículo 77 –del CP- y el de normas del artículo 8 ha de utilizarse el criterio siguiente: si con uno de los dos preceptos penales en juego queda absorbida la total antijuricidad penal de los hechos,*

484 *Ibidem*.

485 FUENTES BARDAJÍ, Joaquín de: “Manual de Delitos contra la Hacienda Pública”.

nos encontraremos ante un concurso de normas, pero si es necesario aplicar las dos para abarcar toda esa antijuricidad, estaremos ante un concurso ideal”.

De ahí que, *stricto sensu*, podamos hablar de que la conjunción de las infracciones formales de la DA 18ª de la LGT en conjunción con la infracción agravada de la DA de la Ley 7/2012 y con la propia ficción o sanción impropia que suponen las nuevas ganancias patrimoniales especiales, determinan un caso prototípico de concurso aparente de leyes, lo que supone que por aplicación del artículo 8 del CP la infracción más grave absorba a la más leve.

En este sentido, ROZAS VALDÉS opina que, como quiera que el presupuesto de hecho de la sanción específica del 150 por ciento de la cuota prevista en la DA1ª es, a su vez, la comisión de una infracción por no haber presentado la declaración de bienes y derechos en el extranjero, *“estaríamos ante un extraño concurso ideal de sanciones –considerando que el régimen de las ganancias no justificadas de patrimonio fuese una sanción impropia- superpuestas entre sí, que constituye el tipo propio de un tercer ilícito. No ya bis in ídem, sino ter in ídem”*⁴⁸⁶.

Tal doctrina es la que tiene en cuenta el Tribunal Supremo en un asunto parangonable al que se estudia, como es el del carácter sancionador de los acuerdos de derivación de responsabilidad o, en otras palabras, la consideración punitiva del acto de derivación.

En esa cuestión el Alto Tribunal ha sido claro al equiparar, en una importante resolución de 6 de julio de 2015 –recurso nº3418/2013-, *“<<derivar>> y <<sancionar>>”* pues lo contrario supondría *“una exégesis extensiva del ejercicio de la potestad sancionadora, que restringe el alcance del principio de no concurrencia y que no puede ser compartida por este Tribunal Supremo, porque la naturaleza excepcional que cabe atribuir al ejercicio del ius puniendi del Estado, en cualquiera de sus manifestaciones, se opone a tales resultados hermenéuticos”*⁴⁸⁷.

486 ROZAS VALDÉS, José Andrés: *El régimen tributario...*, pág. 74. En sentido similar, Aitor ORENA DOMÍNGUEZ, para quien *“la no presentación de la obligación de informar prevista en la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley 7/2012 es una obligación de carácter formal, y sin cuyo incumplimiento no sería posible imponer la sanción prevista en la Disposición Adicional Primera de dicha Ley, con lo que se podría plantear que siendo el incumplimiento de la obligación formal el medio necesario para que se sancione con la multa adicional del 150%, nos encontraríamos ante una vulneración del non bis in idem ya que se estarían sancionando por un lado el incumplimiento de la obligación formal, y por otro la consecuencia de dicho incumplimiento”*. ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: *op.cit.*, pág.114.

487 Fundamento Tercero *in fine*. Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco.

De esta manera, y esta es la conclusión que se puede aplicar *mutatis mutandis* al supuesto de hecho objeto de este trabajo, se quiere impedir por parte del órgano jurisdiccional supremo “*sancionar separadamente varias acciones u omisiones constitutivas de infracciones diferentes cuando unas sirven de elemento de graduación o calificación de las otras*”.

Si existe esa restricción punitiva en una sanción que sirve de graduación a otra, con mayor motivo no será posible aplicar una doble sanción cuando el supuesto de hecho que da lugar a una de ellas es, precisamente, la comisión de un previo ilícito, como ocurre en el régimen previsto en la disposición de la Ley 7/2012 que ahora se estudia.

Si traspasamos esta argumentación al orden penal, por las garantías que amparan al acusado en virtud de la presunción de inocencia, habrá que estar a la conceptualización dogmática que la doctrina y la jurisprudencia le concedan a la aplicación de la novedosa presunción de ganancias no justificadas pues, de considerarse como una ficción jurídica en la que no sea posible la aportación de prueba alguna en contrario, lo razonable sería que su aplicación fuera considerada, *per se*, como una sanción y, por ende, cabría poner en duda que pudiera iniciarse un expediente sancionador -penal o administrativo- en paralelo a su liquidación.

Ello no obstante, a pesar de que la dogmática penal entendiera que la presunción de rentas no tiene *per se* carácter sancionador, con lo que sí cabría dar inicio a un expediente sancionador –penal o administrativo-, en el ámbito delictivo habría que seguir la estela de la jurisprudencia ya existente en supuestos de aplicación de la presunción de incrementos no justificados de patrimonio del apartado 1º del artículo 39 LIRPF, en el sentido ya expuesto de que la prueba de indicios podría llegar a enervar la presunción de inocencia que ampara al acusado de un delito, siempre y cuando la prueba así efectuada reúna una serie de requisitos, como son (i) que exista una pluralidad de indicios y (ii) “*que genere un estado de certeza moral objetivamente justificable sobre la realidad del hecho*” –STS 17 de noviembre de 1999-, siendo a su vez contraprueba suficiente por parte del acusado el que “*exista una explicación alternativa, razonable y plausible, acerca de la procedencia de los bienes o derechos detectados*” –STS de 21 de diciembre de 2001, citada más arriba-. A más abundar, como también se ha dicho, siguiendo esa misma tradición jurisprudencial también podría enervarse la infracción de la DA 1ª mediante una regularización intempestiva del patrimonio que permanecía oculto, de forma completa y veraz.

Dicho lo anterior, quedaría por determinar cómo interacciona el plazo de prescripción penal en esta novedosa presunción de ganancias no justificadas, teniendo en cuenta que la aplicación de dicha regla presuntiva determinaría, de facto, una imprescriptibilidad de las rentas ocultas que –*ad nauseam*– mal se compadece con el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución y con su correlativo derecho a una tutela judicial efectiva –art.24 CE–.

Esta misma pregunta se plantea MARTÍN QUERALT: “¿cómo es posible armonizar esta imprescriptibilidad –absoluta y de por vida, sin sujeción a límite temporal alguno– con la concepción que de la prescripción penal mantiene el Tribunal Constitucional? Insisto: con la prescripción penal”⁴⁸⁸, recordando más tarde el valor axiológico que se le ha acabado dando –frente a una primera postura en que se le daba un tratamiento meramente procesal– a tal figura.

También se plantea esa cuestión GÓMEZ TABOADA: “la prescripción no es motivo de exoneración de responsabilidad administrativa (¿y de la penal?); buena pregunta, Watson) que corresponda con ese patrimonio aflorado espontáneamente”⁴⁸⁹.

Con otras palabras, URRENGOECHEA lo resume señalando que con la normativa relativa a la nueva obligación informativa, “obtiene un mejor trato fiscal el contribuyente incurso en delito fiscal (más de 120.000 euros de cuota defraudada), quien podrá invocar en sede penal la prescripción del crimen –amparado en el propio Código Penal–, que el mero infractor administrativo (menos de 120.000 euros de cuota defraudada) quien, privado de las garantías que da el Código Penal, no podrá alegar la prescripción de su infracción y quedará expuesto al castigo *ad perpetuam*. ¿Es éste un escenario deseable?”⁴⁹⁰.

En este sentido, recuérdese que la prescripción penal del delito de defraudación tributaria se situaba sin excepciones, hasta la entrada en vigor de la Ley Orgánica 7/2012, de modificación del Código Penal, en cinco años. Con esa reforma en la norma penal, resultó que las conductas ilícitas más alevosas frente al crédito público, han pasado a verse sometidas a un plazo de prescripción de diez años, manteniéndose el plazo anterior de cinco años con carácter general⁴⁹¹.

488 MARTÍN QUERALT, Juan: *La prescripción del delito fiscal...*, pág. 25.

489 GÓMEZ TABOADA, Javier: “¿Bye, 720, bye?”.

490 URRENGOECHEA, Juan Alberto: *Líneas rojas...*

491 Ello se deriva de la conexión, ya expuesta en este trabajo, del artículo que sigue con el relativo al tipo relativo a la defraudación tributaria (arts.305 y 305 bis del código penal):

Parece plantearse, pues, un nuevo oxímoron -o antinomia legal- entre esa prescripción penal, que para activos ocultos en el extranjero sería razonable pensar que normalmente se daría como máximo a los diez años desde la comisión del ilícito, y la imprescriptibilidad de la deuda tributaria en el orden administrativo, en la que ya nos hemos extendido previamente.

Con SANZ GADEA, si dicho conflicto se resolviera “*extendiendo al ámbito fiscal el efecto extintivo de la prescripción penal*”, la consecuencia evidente sería que se estaría haciendo “*de mejor condición al defraudador de mayor cuantía*”⁴⁹² –a partir de 120.000 euros de cuota defraudada- y de peor condición –doloso en todo caso, mientras que en vía administrativa cabe la sanción por simple negligencia-, lo que supone una situación absurda, carente de sentido alguno.

Una consecuencia que, como bien señala ROZAS VALDÉS, es “*verdaderamente singular e incongruente. De haberse ocultado bienes cuyo valor superase los márgenes cuantitativos del delito fiscal el contribuyente –el presunto delincuente- va a estar a salvo de todas las penas del infierno a que se condena a quien no superase tales umbrales. Bien es verdad que se habrá de preparar a soportar la pena de banquillo, pero, con algo más que probabilidad se puede aventurar que el juez de lo penal va a admitir como hechos probados que el patrimonio traía causa de ejercicios prescritos y no resultando, en consecuencia, punible la conducta se absolvería al reo*”⁴⁹³.

Por el contrario, si ese mismo conflicto se resolviera en el sentido inverso, esto es, considerando que la defraudación se produce en el periodo impositivo en el que la misma se descubre por la inspección tributaria, postura por la que apuesta, SANZ

<<Artículo 131. 1. Los delitos prescriben:

A los veinte años, cuando la pena máxima señalada al delito sea prisión de quince o más años.

A los quince, cuando la pena máxima señalada por la ley sea inhabilitación por más de diez años, o prisión por más de diez y menos de quince años.

A los diez, cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de cinco años y que no exceda de diez.

A los cinco, los demás delitos, excepto los delitos leves y los delitos de injurias y calumnias, que prescriben al año.

2. Cuando la pena señalada por la ley fuere compuesta, se estará, para la aplicación de las reglas comprendidas en este artículo, a la que exija mayor tiempo para la prescripción.

3. Los delitos de lesa humanidad y de genocidio y los delitos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, salvo los castigados en el artículo 614, no prescribirán en ningún caso.

Tampoco prescribirán los delitos de terrorismo, si hubieren causado la muerte de una persona.

4. En los supuestos de concurso de infracciones o de infracciones conexas, el plazo de prescripción será el que corresponda al delito más grave>>.

492 SANZ GADEA, Eduardo: *op.cit.*, pág.179.

493 ROZAS VALDÉS, José Andrés: *El régimen tributario...*, pág. 92.

GADEA la “*prescripción penal quedaría inoperante*”⁴⁹⁴ o, en un lenguaje más claro, no existiría prescripción penal o, lo que es lo mismo, nos encontraríamos también ante una imprescriptibilidad penal o un delito permanente que ni los magnicidios, ni los delitos sexuales, padecen en nuestro Estado de Derecho y que asimila al infractor administrativo que decidió ocultar el producto de la renta no declarada en el extranjero, con el reo por delito de terrorismo o por delitos de lesa humanidad o genocidio.

El citado autor, del que se toma este planteamiento para solucionar la incongruencia detectada, propone que “*la solución tal vez consista en aplicar la prescripción penal a efectos penales, y la preterición fiscal de la prescripción –o sea, en ‘román paladino’, la imprescriptibilidad- a efectos fiscales, de manera tal que la prescripción penal extinguirá el delito fiscal, pero no la obligación tributaria ya que la misma estará viva al no haber operado la prescripción en el ámbito fiscal*”⁴⁹⁵.

La solución que se plantea por parte del citado inspector es todo lo sensata que la nueva normativa le permite, aunque la argumentación utilizada resulta alambicada pues tiene la clara voluntad de permitir a la Hacienda Pública dar comienzo a expedientes sancionadores en vía administrativa respecto de aquellos bienes o derechos ocultos de los que, generando una deuda tributaria superior a los 120.000 euros, hubiera transcurrido el plazo de prescripción penal.

En el fondo, con cierto ejercicio de malabarismo hermenéutico, lo que se quiere es cerrar los ojos a la prescripción penal, bajo el sencillísimo expediente de que el funcionario inspector que instruya el caso no se planteen en modo alguno enviar el tanto de culpa a la jurisdicción penal, como si sanción administrativa y penal vivieran en dos universos paralelos y, ello, por mucho que el contribuyente asumiera que la ocultación de sus activos en el exterior fue una actuación dolosa por su parte.

En otras palabras, dicho autor plantea la insólita posibilidad de que la Hacienda Pública dé comienzo a un expediente sancionador en vía administrativa frente a un acto razonablemente delictivo prescrito, eliminando la discusión teórica planteada por la norma por la vía de inhabilitar la posibilidad de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal o, si se remitiera el expediente administrativo al Ministerio Fiscal, esperando a la absolución en vía penal para utilizar los hechos que se han declarado probados en el procedimiento punitivo como conducta base sancionable en vía

494 SANZ GADEA, Eduardo: *op.cit.*, pág.179.

495 *Ibidem*.

administrativa “*volviendo así el expediente a la casilla de salida*”⁴⁹⁶, tomando palabras de José Andrés ROZAS VALDÉS.

Esa es la única solución pragmática –muy imaginativa- con algo de sentido, pero no deja de ser un dislate desde el punto de vista dogmático, teniendo en cuenta la prejudicialidad de la vía penal que impera en nuestro Ordenamiento.

Ahora bien, debe reconocerse que esa sería mejor solución que la que parece técnicamente más clara, que es la aplicación a los actos considerados como delictivos de la prescripción penal, pues no deja de ser un dislate la eliminación de la posibilidad de imponer una sanción por el mero hecho de que se superen los 120.000 euros y transcurran cinco años porque, de ser así, los defraudadores conspicuos lo que intentarían sería intentar aumentar artificiosamente la cuota defraudada hasta llegar a esa cifra para librarse de todo procedimiento administrativo sancionador.

Piénsese en este sentido que, como quiera que la técnica que utiliza la Ley 7/2012 a la hora de gravar las ganancias no justificadas por la titularidad de bienes y derechos en el extranjero es realizar una imputación del total valor de los activos en un determinado período impositivo –el último no prescrito, con independencia de los años que tardara el contribuyente en generar las rentas ocultas de origen- y siendo el umbral de patrimonio foráneo mínimo declarable de 50.000 euros, lo habitual será que la cuota defraudada supere los 120.000 euros, con lo que teóricamente la mayoría de casos serían razonablemente susceptibles de remitirse a la vía penal y, por ende, argumentalmente cabría razonar la aplicación de la prescripción penal a los cinco años.

Esto es todo un despropósito ya que, los pocos que no podrían utilizar esta perversa vía dialéctica, por no llegar al umbral mínimo de la vía penal, serían los que menos defraudaran, que se verían sometidos a una regla de imprescriptibilidad.

Podría concluirse, por consiguiente, que la norma presuntiva de los artículos 39.2 LIRPF y 134.6 LIS que, en el ámbito tributario, parece imposibilitar la invocación de la prescripción, no debería tener repercusión alguna en su aplicación al delito de defraudación tributaria.

⁴⁹⁶ ROZAS VALDÉS, José Andrés: *El régimen tributario...*, pág.92.

Ello es así dado que la imputación de una renta a un período no prescrito, en modo alguno modifica el momento en que se realizó la defraudación tributaria según el artículo 305.1 del código penal, ya que ésta se produce tan pronto como se defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un tributo.

En este sentido, se debe tener en cuenta que el perfeccionamiento de la infracción fiscal punible se produce cuando, tras autoliquidarse incorrectamente la deuda, expira el plazo para pagar el correspondiente impuesto, aunque sobre este punto se ha producido también una reciente reforma normativa que ha dado lugar a un agrio debate en la doctrina científica penal del que haremos una breve referencia seguidamente.

La misma ilógica entre la normativa punitiva sancionadora en el ámbito penal y en el ámbito administrativo se observa, también, si comparamos las posibilidades de regularización que brinda la norma penal para el delincuente fiscal con la aparente ineficacia de la regularización de la renta oculta en la nueva presunción de rentas no declaradas que no se pueda considerar delictiva.

Así lo manifiesta ROZAS VALDÉS, con el siguiente razonamiento: *“desde la reforma operada en la tipificación del delito fiscal por la LO 7/2012, y prescindiendo a estos efectos de otras consideraciones relacionadas con la misma, es de todo punto indubitable que la no regularización de la deuda tributaria ha pasado a configurarse como una parte sustancial de la configuración del tipo delictivo. Lo que lleva consigo el que, automáticamente, la regularización –la presentación de una declaración espontánea extemporánea- impide de por sí la comisión del tipo delictivo. Pues bien, carece por completo de lógica –y por lo tanto se estaría ante una interpretación absurda prohibida en Derecho- el que se hiciera de mejor condición al delincuente eventual, respecto de quien hubiera podido llegar a cometer una infracción. No es admisible entender que quien hubiera dejado de ingresar una deuda tributaria superior a 120.000 € fuese inimputable penalmente en el caso de regularizar voluntariamente la misma –por no haber cometido el tipo delictivo- y que, por el contrario, quien presentase una declaración complementaria por un importe inferior a dicha cifra pudiera ser sancionado de forma más que gravosa y desproporcionada, aplicando lo previsto en la Disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012”⁴⁹⁷.*

⁴⁹⁷ *Ibidem*, pág. 78.

Recuérdese que, del tenor literal de la norma, de carácter imperativo, se derivaría una imposibilidad de exclusión de la sanción –un mandato sancionador objetivo- que, ya en el ámbito administrativo, admite severas dudas por contradicción con el principio de culpabilidad.

Por aplicación del principio de que quien puede lo más, puede lo menos, mayores dudas aún existirían en el ámbito penal en el que, ex apartado 4 del artículo 305 del código penal, la regularización voluntaria excluye directamente el ilícito.

<<Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias>>.

En efecto, previamente se ha expuesto la doctrina y jurisprudencia acerca de la naturaleza jurídica de la tradicional presunción de rentas no declaradas de los artículos 39.1 LIRPF y 134.5 LIS que, en el orden sancionador, determina que para llegar a la conclusión de que se ha producido una conducta sancionable, deba ser precisa la existencia de un conjunto de indicios que razonablemente conduzcan a presumir que la actuación del contribuyente ha sido merecedora de reproche coercitivo.

El contribuyente, por su parte, tendrá la posibilidad de desacreditar esa prueba indiciaria siempre y cuando sea capaz de dar una explicación razonable y completa acerca del origen de las rentas, de que las mismas tributaron o estaban exentas o no sujetas a gravamen, o que estaban prescritas.

Del mismo modo, siendo el propio contribuyente quien levanta el velo sobre los bienes y derechos ocultos, facilitando toda la información de que disponga de estos mediante una declaración veraz y completa, no sería admisible la imputación de infracción penal alguna.

De ahí se deriva, indefectiblemente, que la regularización voluntaria extemporánea de las rentas ocultas en el extranjero, de forma completa y sincera, comportaría a todas luces la imposibilidad de imputación en vía penal por parte de los órganos liquidadores de la Administración, ya que sería muy difícil de aceptar por parte de un juez de lo penal la comisión de una infracción por delito contra la hacienda pública⁴⁹⁸.

Siguiendo ese hilo conductor interpretativo, como se ha hecho con relación a la incongruencia entre la prescripción penal y la aparente imprescriptibilidad fiscal, reconduciendo todo el debate al absurdo se llegaría a la conclusión de que si la regularización extemporánea elimina el ilícito penal, con mayor motivo también debería servir para enervar la infracción administrativa de la DA 1ª, tantas veces señalada.

7.4. Sobre la incidencia en el delito de blanqueo de capitales

La regulación prevista por la tantas veces mencionada Ley 7/2012 para el descubrimiento de bienes o derechos en el extranjero no es ajena a la lucha contra el

498 Dicho lo anterior, debe hacerse una breve mención, siquiera, al problema de la consumación y prescripción del delito fiscal tras la reforma operada en la materia en virtud de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre.

En efecto, hasta la entrada en vigor de dicha reforma, se entendía que el delito de defraudación tributaria se consumaba al finalizar el periodo de autoliquidación e ingreso voluntario, momento a partir del cual se iniciaba el cómputo de la prescripción.

De esta manera, la regularización tributaria por parte del contribuyente se consideraba como una excusa absolutoria que, con el cambio normativo de final del año pasado, se ha convertido en un elemento negativo del tipo –o “verdadero reverso del delito”, como señala el propio Preámbulo de la Ley- que elimina el injusto del hecho y de la conducta.

Así las cosas, podría llegarse a interpretar que la regularización voluntaria no solo impediría la punición penal del delito ya consumado, como hasta ahora, sino que pasaría a eliminar incluso el injusto provisional originado por el delito fiscal iniciado pero finalmente desistido, lo que significaría que el delito de defraudación tributaria ni siquiera se hubiera llegado a perfeccionar.

En palabras de FERRÉ OLIVÉ, *“aparentemente la regularización tributaria ha dejado de ser una excusa absolutoria para convertirse en un elemento del tipo penal. El motivo de esta pretendida transformación no es otro que el de considerar las defraudaciones tributarias posteriormente regularizadas como comportamientos lícitos, que se enmarcan dentro del Derecho. Por el contrario, las excusas absolutorias responderían a la fórmula de conductas contrarias a Derecho, cuya pena es posteriormente condonada por el actuar posdelictivo del contribuyente. La importante diferencia está en los bienes objeto del delito. Tratándose de una actividad en origen ilícita pero posteriormente favorecida por una excusa absolutoria dichos bienes podrían ser considerados corruptos y, consecuentemente, conducirían a quien ha regularizado a un delito de blanqueo de capitales”*.

Este cambio dogmático ha causado gran revuelo en la doctrina penalista, llegándose a interpretarse por algún autor que, como quiera que la regularización es un elemento negativo del tipo, necesariamente se debe producir antes de su consumación, lo que conllevaría de suyo un retraso en el momento de consumación del delito fiscal y, por ende, en el inicio del cómputo de prescripción.

¿Dónde llevaría esta teoría, aplicada estrictamente? A que la infracción sólo se perfeccionaría cuando ya no fuera posible la regularización, lo que convertiría al delito fiscal en prácticamente imprescriptible.

No entraremos en los pormenores sobre los flancos débiles de esta tesis, pero sí que es significativo que con la reforma del delito operada por la LO 7/2012, al introducir la regularización como elemento negativo del tipo, si cabe, ello da mayor argumentación sobre la atipicidad penal que se produciría si el contribuyente que dispone de bienes o derechos en el extranjero regulariza su situación tributaria voluntaria y extemporáneamente. FERRÉ OLIVÉ, quien expone de forma magistral las diversas teorías al respecto, concluye al lampedusiano modo *“diciendo que todo ha cambiado para que nada cambie. La regularización tributaria prevista en los artículos 305.1 y 305.4 del Código Penal modificado por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, sigue manteniendo su naturaleza anterior, es decir, se trata de una excusa absolutoria y no de un elemento del tipo. Como sabemos, las excusas absolutorias no cumplen en absoluto la finalidad de tutelar bienes jurídicos. En este caso se trata de soluciones de política criminal y política tributaria que producen consecuencias jurídicas cuando el bien jurídico ya ha sido lesionado. Esto supone que tampoco ha*

blanqueo de capitales. Así, tanto esta normativa como la que le da origen, esto es, la que posibilitaba la regularización tributaria especial en el año 2012, utilizan terminología en agraz en nuestro ordenamiento, procedente de la Ley 10/2010, de 28 de abril, para la prevención de blanqueo de capitales.

En efecto, la titularidad de los bienes o derechos en el extranjero se conceptúa comprendiendo a aquellas personas que posean, sean titulares o tengan el control de entidades o fondos, de forma directa o indirecta, al precisarse en la DA 18ª LGT que:

<<Las obligaciones previstas en los tres párrafos anteriores –las obligaciones informativas sobre activos en el extranjero- se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo>>.

Con ello, se va más allá de la concepción tradicional de “titularidad” procedente del derecho romano y tradicional en nuestro propio Ordenamiento, para así pasar a utilizar conceptos que resultan habituales en el *Common Law*, tradición jurídica propia de otros ámbitos territoriales.

Así, la persona obligada a dar la información sobre activos en el exterior es el “*titular real*”, esto es, aquella persona que, eliminadas las pantallas y fiducias que se interpongan entre él y el patrimonio en el extranjero, resulta ser su beneficiario efectivo o *beneficial owner*, en terminología sajona.

De esta manera, se separa a ese titular último y real de los bienes de otro titular, conocido como “*formal o jurídico*” –el fiduciario- que, en realidad, es solo una parte más del entramado de apariencia jurídica que se mantiene oculto, en los casos de utilización instrumental de tales figuras jurídicas.

Según nuestro criterio, la opción legislativa adoptada resulta muy cuestionable, puesto que nuestro derecho patrio dispone de alternativas para levantar el velo sin que el contribuyente tenga que asumir los costes indirectos de aportar la información sobre un entramado societario en el extranjero del que, en muchos casos, no va a disponer de toda la información precisa.

variado el momento consumativo del delito y que los plazos de prescripción comienzan tal como lo hacían antes de la reforma legislativa operada en diciembre de 2012”. FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos: *op.cit.*, págs..74 y 75.

En este mismo sentido, SIMÓN ACOSTA opina que la inclusión de titularidades fiduciarias en el seno de la obligación informativa puede resultar problemática pues, *“por regla general, nuestro Derecho tributario (...) obliga a descubrir la realidad subyacente para aplicar los tributos conforme a la 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”*⁴⁹⁹.

En efecto, se está dando por hecho –en virtud de ese mal entendido brocardo conforme la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento- que todo residente fiscal en España que forma parte de un negocio fiduciario en el extranjero, o que dispone de sus activos en el exterior a través de sociedades instrumentales, conoce la totalidad de figuras jurídicas que forman el entramado, lo cual no es siempre cierto. Imagínese un caso muy habitual, como es el de un descendiente menor de edad que forma parte de los beneficiarios últimos de un *trust* creado por su abuelo, y que no tiene ni la más remota idea ni de los bienes que lo forman, ni de su porcentaje, ni de las titularidades formales –perfectamente lícitas en el país de origen de estas figuras jurídicas- que lo forman.

De la misma manera, y en el caso de disponerse de toda la información, la forma en que debe informarse acerca de su existencia al fisco español, da lugar a duplicidades informativas innecesarias. Debe de tenerse en cuenta, por lo demás, que no sólo están obligados a formular dicha declaración los titulares de las cuentas o valores sitos en el extranjero, sino también aquellas personas que no siendo titulares, estén autorizados en cuentas, además de los “titulares reales”.

En este sentido, SÁNCHEZ PEDROCHE señaló tempranamente con acierto que *“la mención al poder de disposición es un concepto jurídico indeterminado, que además supone interpretar, conforme a nuestro derecho interno, las diferentes posiciones subjetivas que puedan existir en los contratos bancarios conforme a la legislación del Estado donde está abierta la cuenta y que pueden responder a tradiciones jurídicas muy alejadas de la nuestra”*⁵⁰⁰.

499 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos...*, pág. 49.

500 SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés: *Primeras y preocupantes...*, pág.10.

Todo ello genera que, en la praxis, una simple cuenta a nombre de una sociedad instrumental en Bahamas, de la que es titular un matrimonio con tres hijos, dé lugar a un total de cinco declaraciones, en las que para mayor carga del contribuyente, deberán volcarse los datos por duplicado: primero, los de la fiducia y, luego, los del contenido de la fiducia, con la facilidad de caer en el error que la aportación de tal cantidad de información arrastra y, en consecuencia, con la relativa facilidad de equivocarse y verse sometido a las nada agradables consecuencias sancionadoras que ya hemos comentado en este trabajo.

Habrá que convenir, nuevamente y sentimos repetirlo una vez más, que todo ello supone una galopante sensación de inseguridad jurídica que resulta a todas luces innecesaria pues, con haber establecido una casilla específica en la que se tuviera que informar que el activo declarado es un instrumento fiduciario, hubiera sido suficiente para dar aviso a la Administración de su existencia y, en su caso, comprobación.

También PEDREIRA MENÉNDEZ critica que el precepto que regula los sujetos obligados a informar *“tiene una configuración muy amplia en cuanto al deber de suministrar información, ya que el simple hecho de disponer de un poder de disposición (concepto jurídico indeterminado), estar autorizado en una cuenta o ser representante, somete al cumplimiento de la obligación, aunque no se trate del titular real de los bienes o derechos, ni quien deba declarar sus rendimientos en el oportuno impuesto sobre la renta. Además, el hecho de que el titular haya comunicado la información de la cuenta a la Administración Tributaria no exime a los autorizados, representantes, etc. de efectuar su propio suministro de información. Esta circunstancia, cuando los datos ya hayan sido facilitados por el titular real, nos parece excesiva, porque se está imponiendo una obligación a una multitud de sujetos, con su correspondiente sanción por incumplimiento, que muchas veces pueden no tener auténtico conocimiento de la situación de las cuentas, ni obligaciones tributarias materiales ligadas a las mismas. El ejemplo típico es la apertura de una cuenta en el extranjero por un contribuyente que establece como autorizado a un hijo de 18 años ‘por si le ocurre algo’. Con el devenir de los años el hijo puede olvidarse de la cuenta en la que figuraba como autorizado, y de la que nunca ha manejado sus fondos, ya hasta es posible que los desconozca. Pues bien, aunque su padre haya comunicado a la Administración la existencia de la cuenta, él también tiene obligación de hacerlo, de lo contrario podrá ser sancionado. ¿Tiene sentido esta regulación? Desde luego, a*

*nuestro juicio, no. Una vez que el activo ha sido declarado por su titular debería eximirse de la obligación a los terceros a los que no estamos refiriendo*⁵⁰¹.

Para FALCÓN Y TELLA, esta obligación de declarar de forma autónoma y solidaria “no se justifica, pues si la finalidad es que la Administración conozca los bienes situados en el extranjero, debería bastar con que uno declare aportando los datos de los demás”⁵⁰².

ANEIROS PEREIRA apostilla sobre lo que él denomina “solidaridad en el cumplimiento de esta obligación”, entre titular real y jurídico, señalando que “parece más respetuoso con el principio de proporcionalidad que esta obligación deba cumplirse por el titular y no por los demás sujetos pero parece que la norma quiere extender el ámbito subjetivo de aplicación para incluir a cualquier persona relacionada con la titularidad o con la disposición de los bienes de derechos”⁵⁰³.

SIMÓN ACOSTA llega a concretar que, a pesar de que la declaración informativa de bienes y derechos en el exterior realiza una remisión al concepto de titularidad real fijado en la ley ant blanqueo del 2010, que parte de la superación de un umbral del 25% del capital o derechos de voto de las personas jurídicas o bienes administrados, “no puede entenderse que permita calificar como ganancia patrimonial no justificada la totalidad del valor de la persona jurídica o de los bienes administrados. 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”⁵⁰⁴.

Dejando a un lado las disquisiciones jurídicas que pudieran derivarse de esta introducción abrupta en nuestro Derecho de un concepto tan alejado de nuestra milenaria tradición, y sus consecuencias de orden práctico, lo cierto es que resulta cuestionable si aquella persona que descubre voluntariamente la titularidad de sus propios bienes o derechos en el extranjero en virtud de la reciente obligación informativa fiscal, puede verse obligada a justificar el origen (lícito) de dicho patrimonio para evitar la imputación de un delito de blanqueo de capitales.

501 PEDREIRA MENÉNDEZ, José: *op.cit.*, págs.40 y 41.

502 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La obligación de informar...*, pág.6.

503 ANEIROS PEREIRA, Jaime: *op.cit.*, pág.31.

504 SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Arbitrariedades y excesos*, pág.49.

En este contexto, debe tenerse en cuenta que la normativa antiblanqueo lo que persigue son aquellos bienes que proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva, de modo que el contribuyente que dispone de activos ocultos de origen lícito, a priori, debería ser capaz de aportar un conjunto de pruebas suficientes para enervar las dudas sobre la ilicitud de su origen.

Sin embargo, tratándose de rentas que en origen se trataron de ocultar, lo habitual será que tal actividad probatoria no resulte sencilla. Menos aún, dándose el caso de que la norma fiscal antifraude de 2012 lo que pretende es, precisamente, imputar fiscalmente hogaño un dinero oculto por el que no se tributó y, ello, con independencia de que su obtención lícita fuese hace muchos años.

Como se acaba de decir, pues, de no poderse acreditar suficientemente el origen de los activos en el exterior, pudiera plantearse su sometimiento a la aplicación del artículo 301 del Código Penal, que señala en su apartado primero que incurrirá en una actividad delictiva –el blanqueo de capitales- :

<<el que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes. En estos casos, los jueces o tribunales, atendiendo a la gravedad del hecho y a las circunstancias personales del delincuente, podrán imponer también a éste la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión o industria por tiempo de uno a tres años, y acordar la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento o local. Si la clausura fuese temporal, su duración no podrá exceder de cinco años>>.

A pesar de ello, existe una discusión doctrinal desde antiguo acerca de si el delito fiscal puede considerarse como un delito previo al del blanqueo de capitales de modo que, para cierto sector de la doctrina, no puede existir delito de blanqueo cuando previamente ha existido una evasión tributaria penalmente reprochable incardinada en el artículo 305 del Código Penal.

La discusión no es bizantina y, de hecho, el 5 de diciembre de 2012 el Tribunal Supremo dictó una resolución –el afamado caso “Ballena Blanca”, casación nº 2216/11-, en la que llegaba a la conclusión de que ambos delitos pueden concurrir en

unos mismos hechos, decantándose así por la consideración del delito fiscal como delito previo al blanqueo, al señalar que *“en definitiva, la cuota defraudada constituye un bien en el sentido del art. 301CP, que constituye simultáneamente un perjuicio para la Hacienda Pública y un beneficio para el defraudador (para algún autor el incremento del patrimonio del defraudador por su actividad delictiva implica la disminución del patrimonio del erario público). Y además supone el beneficio o provecho económico derivado del delito susceptible de ser considerado bien idóneo del delito de blanqueo de capitales. Por lo tanto, las conductas típicas descritas en el art. 301CP pueden recaer sobre la cuota tributaria”*.

Siguiendo los parámetros de la sentencia que se acaba de citar, resultaría que ambos delitos –blanqueo y defraudación tributaria- podrían concurrir en un mismo supuesto de hecho, de modo que la existencia del primero no eliminaría la posibilidad del segundo. En idéntico sentido, resultaría que si existe una infracción tributaria que no llegara a los límites para ser atacada por la vía penal -120.000 euros-, sí podría existir blanqueo de capitales⁵⁰⁵.

Contra esta opinión se había manifestado parte de la doctrina. Así FERNÁNDEZ JUNQUERA había señalado en un artículo publicado antes de dicha resolución y de la reforma del código penal del 2012, que *“el dinero negro de origen lícito una vez regularizado hace inviable el posible delito fiscal que se podría haber originado y, por supuesto, el de blanqueo posterior, lo que nunca podría suceder con el dinero procedente de ilícitos. (...) incluso la posibilidad de acogerse a la regularización de la situación tributaria prevista en el punto 4 del artículo 305 del Código Penal, que concede la exención de responsabilidad penal, lleva también al contribuyente a la exención de responsabilidad por infracción tributaria (...). Y, por último, la*

505 Acerca del blanqueo de capitales y el delito contra la Hacienda Pública nos encontramos con una discusión doctrinal que ha ido, habitualmente, en paralelo con la ahora expuesta, como es la de si es posible considerar –o no- como blanqueo la mera utilización de dinero procedente de una cuota impagada por delito fiscal. Sobre este concreto aspecto, ha traído luz la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 2015, Sala de lo Penal, -recurso 10496/14- en la que se concluye que no existirá blanqueo de capitales –más propiamente, del autoblanqueo- cuando la cuota impagada en un delito fiscal se utiliza *“para gastos ordinarios, sin que concurra finalidad alguna de ocultación ni se pretenda obtener un título jurídico aparentemente legal, sobre bienes procedentes de una actividad delictiva previa, que es lo que constituye la esencia del comportamiento que se sanciona a través del delito de blanqueo”*. Así, *“la mera tenencia o la utilización de fondos ilícitos en gastos ordinarios de consumo (por ejemplo, el pago del alquiler de la vivienda), o en gastos destinados a la propia actividad del tráfico (por ejemplo, el pago de billetes a la República Dominicana para los correos de la droga), no constituye autoblanqueo pues no se trata de actos realizados con la finalidad u objeto de ocultar o encubrir bienes, para integrarlos en el sistema económico legal con apariencia de haber sido adquiridos de forma lícita”*. Por el contrario, *“la finalidad de ocultar o encubrir bienes, para integrarlos en el sistema económico legal con apariencia de haber sido adquiridos de forma lícita, debe apreciarse en las compras e vehículos puestos a nombre de terceros, pues la utilización de testafierros implica en cualquier caso la intención de encubrir bienes. Esta misma finalidad puede apreciarse, con carácter general, en los gastos de inversión (adquisición de negocios o empresas, de acciones o títulos financieros, de inmuebles que pueden ser revendidos, etc.), pues a través de esas adquisiciones se pretende, ordinariamente, obtener, mediante la explotación de los bienes adquiridos, unos beneficios blanqueados, que oculten la procedencia ilícita del dinero con el que se realizó su adquisición”*.

regularización prevista, tanto en el Código Penal como en la LGT permite concluir que hay identidad de delitos entre el fraude fiscal y el posterior delito de blanqueo, hasta el punto de que regularizado el primero desaparece el segundo, algo que en modo alguno se puede dar en el tradicional delito de blanqueo. Pero es que además en el supuesto de que se pudiera dar un posterior delito de blanqueo, se produciría la paradoja de que el posterior delito sería delito de blanqueo si se llevase a cabo con dinero procedente de un fraude anterior, pero sería delito penal de defraudación en otro caso. ¿Qué sentido tiene esta diferencia de tipo penal? Ninguno. No tiene sentido ni se puede admitir jurídicamente. Lo absurdo de la situación se evidencia en los casos de cuantía insuficiente para que la defraudación sea delito. Quien transmite un bien sabiendo que procede del producto de un fraude anterior estaría cometiendo, a pesar de la cuantía, un delito de blanqueo, mientras que si lo transmite sabiendo que procede simplemente de cantidades no declaradas pero de la misma cuantía, estaría cometiendo una infracción tributaria. Está fuera de toda duda que una misma acción no puede ser infracción tributaria para unos y delito de blanqueo para otros. La naturaleza jurídica del acto, en este caso del delito, no puede variar en función de quien sea su autor (...)⁵⁰⁶.

Esta situación ha dado un giro copernicano tras la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, en la figura del delito de defraudación tributaria, de la que ya hemos advertido antes que una de sus consecuencias es que queda patente que la regularización tributaria pasa a ser un reverso del elemento del tipo penal cuando, antaño, era considerada como una excusa absolutoria.

Esta circunstancia tiene especial relevancia en relación con la consideración del delito fiscal como delito previo al blanqueo, de modo que tras la reforma, al no ser típica la obtención de rendimientos provenientes de un delito fiscal regularizado ya que éste no llega finalmente a producirse, el objeto del posible delito de blanqueo ya no tendría “*origen en una actividad delictiva*” y, por consiguiente, no se consumaría este delito.

En otras palabras, “*una vez regularizada la deuda tributaria, el blanqueo desaparece, sin necesidad de que exista una norma expresa como la de la extensión de los efectos*

506 FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela: “Defraudación fiscal, blanqueo de capitales y regularización fiscal”, págs.38 y 39.

de la regularización a las falsedades instrumentales que realiza el artículo 305.4 CP⁵⁰⁷.

No debe olvidarse que una de las razones imperiosas de la reforma penal fue, precisamente, aquilatar la situación de aquellos contribuyentes interesados en acudir a la declaración tributaria especial del año 2012 pero que dudaban de ello, precisamente, por miedo a que la regularización supusiera el comienzo de un procedimiento penal por blanqueo de capitales.

Debe recordarse especialmente, en este sentido, que en medio del esperpento que supuso la regularización tributaria especial propuesta por el Gobierno en el año 2012, el propio Servicio de Prevención de Blanqueo de Capitales se consagró como estrella invitada en el baile emitiendo sendas Notas, de fechas 14 y 29 de mayo de ese año, con conclusiones diametralmente opuestas, a través de su Secretaría General.

Pues bien, para abundar en la conclusión que se quiere transmitir, en la segunda de las citadas notas el organismo público antiblanqueo llega a la siguiente conclusión: *“resulta importante subrayar que el artículo 1 de la Ley 10/2010 exige que los bienes objeto de blanqueo de capitales procedan de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva. En consecuencia, al igual que ocurre con las operaciones financieras vinculadas a otras regularizaciones tributarias, no resultará preceptiva ninguna comunicación cuando respondan únicamente a eventuales infracciones tributarias que deban reputarse regularizadas”*

De todo ello, esto es, tanto del cambio legislativo en la norma penal como de las aclaraciones administrativas que se acaban de comentar, se colige que aquella persona que descubriera voluntaria pero intempestivamente los bienes y derechos que ocultaba en el extranjero, no podría sufrir la calificación de su conducta como delito fiscal, en los términos expuestos en el apartado anterior y, en paralelo, tampoco podría ser acusado de la comisión de un delito de blanqueo de capitales.

Por el contrario, si fuera la Administración la que descubriera los bienes o derechos que un contribuyente ha ocultado en el extranjero, además de las gravosas consecuencias tributarias que hemos ido exponiendo a lo largo de este trabajo, incluyendo la posible comisión de un delito de defraudación fiscal, debería ser capaz

507 ALONSO GALLO, Jaime: “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”.

de acreditar el origen de esos bienes, para evitar su imputación por el ilícito de blanqueo de capitales.

8. Conclusiones

8.1. Conclusiones de lege lata

El objetivo de la presente investigación ha sido, por un lado, poner de manifiesto las consecuencias que se derivarían de una aplicación *stricto sensu* de la nueva normativa prevista para aquellas personas que, siendo titulares de bienes o derechos en el extranjero, no hubieran informado de su existencia a la Administración tributaria española en plazo voluntario, analizándola desde el punto de vista dogmático y aportando soluciones interpretativas y legales.

Nos encontramos, así, con una novedosa obligación de carácter informativo de dichos bienes y derechos foráneos, cuyo incumplimiento, cumplimiento tardío o meramente erróneo, desencadena una serie de consecuencias negativas para el contribuyente de gran calado económico-patrimonial.

En cuanto a la implementación de esta obligación informativa, debe criticarse primero la técnica legislativa empleada, situándola en un precepto –la nueva disposición adicional 18ª LGT- alejado de las obligaciones informativas reguladas en el cuerpo de la Ley General Tributaria (artículos 93 y siguientes).

Esas mismas deficiencias técnicas se constatan a la hora de desarrollar normativamente dicha obligación, con un probable incumplimiento del principio de reserva de ley en el ámbito tributario, al dejar gran parte del engranaje aplicativo de la obligación informativa en manos de una Orden Ministerial y un sistema de preguntas y contestaciones sito en la web de la Agencia Tributaria –las FAQ- y vacío de fuerza normativa.

El ámbito de aplicación personal tan vasto de la nueva obligación informativa de activos en el extranjero, que potencialmente afecta a todos los contribuyentes con residencia fiscal en España, incluyendo a determinadas personas que ni tan siquiera tienen su residencia física –su real lugar de mora- en el país, puede quebrantar el principio constitucional de igualdad ante la ley desde dos puntos de vista.

Por un lado, al discriminarse al contribuyente en función de si los bienes y derechos que forman su patrimonio se encuentran dentro o fuera de nuestras fronteras. Esta diferencia de trato puede resultar aceptable, teniendo en cuenta que los activos transfronterizos no se encuentran al alcance del control de la Hacienda Pública española de forma semejante a los activos sitos dentro de nuestro territorio, lo que supone una posibilidad exponencial de escapar del control tributario por parte de los primeros frente a los segundos.

Por otro lado, al distinguir también al contribuyente en función del tipo de bien o derecho que mantiene en el extranjero. En efecto, la obligación informativa únicamente afecta a determinados bienes –cuentas corrientes, valores y otros activos financieros, e inmuebles y derechos reales sobre estos- lo que excluye otros activos de los que un ciudadano con residencia fiscal en el Reino de España pudiera ser titular en el extranjero. Esta diferencia de trato sí que se vislumbra inconstitucional, si además tenemos en cuenta que el resto de bienes y derechos que pueden ocultarse en el extranjero son, precisamente, los de los grandes patrimonios –yates, vehículos, lingotes, cajas de seguridad, arte, etc.-, que van a poder seguir manteniéndolos bajo su control y salvaguardados de la Hacienda Pública.

Asimismo, la creación de una obligación informativa con un número de destinatarios tan genérico, contraría el principio de proporcionalidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias; sobre todo, si se tiene en cuenta que (i) la declaración informativa solicita datos que muchas veces es difícil o son prácticamente imposibles de cumplimentar; (ii) la implementación de la declaración se debe realizar de forma telemática, sin discriminar positiva o negativamente en función de las características del obligado a ello –particulares, ancianos, emigrantes, personas sin estudios, sin medios económicos, están obligados a su presentación-; (iii) la Administración puede disponer de esos datos a través de otras declaraciones, como puede ser la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, el propio IRPF, un previo formulario del Impuesto sobre Sucesiones o las preexistentes declaraciones informativas ante el Banco de España, lo que supone generar una carga de trabajo no justificada al contribuyente.

Por otro lado, y no menos importante, la multiplicidad de obligados a cumplimentar el modelo informativo hace que una misma información pueda llegar por diversas personas a la Administración tributaria, al incluirse en el ámbito de aplicación subjetivo de la norma tanto a los titulares reales como a los formales, autorizados, apoderados o

cualquier persona con poder de disposición. Esa generalización en el cumplimiento del deber tributario genera costes indirectos innecesarios, a fuer de obligar a informar a determinadas personas que es posible que ni siquiera conozcan la existencia de su poder de disposición sobre la cuenta.

En el orden interno, la cantidad de datos solicitados por la declaración también puede quebrantar los mínimos del principio de protección de datos o *habeas data*, aunque la Comisión Europea ha descartado de raíz que ello pueda ir en contra de los Tratados de Funcionamiento de la Unión Europea, en el seno de las denuncias que ahora mismo se encuentran en tramitación ante aquel órgano.

Desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea, también existen serias dudas en torno a la nueva obligación de información de bienes y derechos en el extranjero, al existir actualmente otros mecanismos de obtención de información tributaria en otros países, mediante la simple aplicación de los convenios para evitar la doble imposición, de las directivas comunitarias del ahorro, de asistencia mutua y de cooperación administrativa entre países miembros, a lo que se añade la tendencia actual hacia la creación de mecanismos bilaterales o multilaterales de información tributaria entre Estados, siendo de relevancia basilar el camino marcado por el *Common Reporting Standard* de la OCDE y FATCA, de los que ya se ha hablado.

En lo que se refiere a la nueva presunción de ganancias patrimoniales no justificadas, que se podría llegar a aplicar por el simple hecho de no presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero o por hacerlo fuera de plazo o de manera incorrecta, se trata de una norma antielusiva criticada de forma unánime por la doctrina.

En primer lugar, porque al tratarse de una presunción de rentas con prueba limitada en contrario, obvia la capacidad económica del contribuyente, de modo que puede llegar a gravar rentas que se encuentran prescritas, rentas no sujetas o rentas exentas e, inclusive, se podría dar el caso de que por mandato de esa presunción se imputaran rentas actuales al último período impositivo no prescrito, lo que carece en absoluto de sentido.

Ese mismo principio constitucional de capacidad económica y el de no confiscatoriedad, se ven también cercenados por la posibilidad de que se grave patrimonio como si fuese renta, sin que en este ámbito tampoco exista posibilidad de

prueba en contrario para el contribuyente afectado, en el sentido de acreditar que las rentas se obtuvieron en un período dilatado de años y no en un único ejercicio, como presume –finge, por mejor decir- la ley que ahora se critica.

El carácter absoluto de la presunción deja capitidismuido, también, y en lógica con lo que se ha comentado en el epígrafe anterior, el legítimo derecho de defensa constitucionalmente protegido.

Desde el punto de vista internacional, y al igual que se ha indicado respecto de la obligación informativa de bienes y derechos en el extranjero, nos encontramos con una presunción que infringe el principio de libertad de establecimiento y de prestación de servicios en el ámbito comunitario:

El Tribunal de Luxemburgo ha tenido ocasión de resolver sobre cierta normativa de otros países miembros, en la que se producía una mera ampliación de los plazos de prescripción para casos en que el objeto gravado estuviera fuera de las fronteras de la Hacienda liquidadora.

El alto órgano judicial europeo ha dictaminado que una restricción a la libre circulación de capitales solo puede aceptarse si fuera idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue, sin ir más allá de lo necesario para alcanzarlo.

De este modo, si los Estados miembros tienen o pueden tener indicios sobre los elementos imponibles situados en otro Estado miembro, se incumpliría dicho mandato comunitario.

Como se ha indicado anteriormente, en el estado actual de avance del intercambio de información a nivel comunitario e, incluso, mundial, una norma como la española, que no prevé ninguna excepción a su aplicación exorbitante, pudiera quebrantar la libre circulación de capitales en el ámbito europeo y, por extensión, en las relaciones de países comunitarios con territorios terceros.

En efecto, debe recordarse que es doctrina consolidada del Tribunal de Luxemburgo que la libertad de circulación de capitales es, a diferencia del resto de libertades del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, un principio que debe defenderse también en las relaciones con terceros estados. De ello se colige que los bienes y derechos situados en países extracomunitarios también resultan protegidos por tal

principio comunitario, por lo que no puede admitirse la aplicación de esta normativa ni tan siquiera con relación a esos territorios terceros.

Adicionalmente, nos encontramos con una norma que va más allá de una (mera) ampliación del plazo de prescripción para activos ocultos en el extranjero, con lo que resulta razonable entender que en cualquier caso va más allá de lo necesario para alcanzar su objetivo en la lucha contra el fraude, al crear una especie de incapacidad – o suspensión- de prescripción de la deuda generada por dichos activos, que incluso puede llegar a renacer de sus cenizas para aquellas personas que, a su entrada en vigor, tenían sus deudas prescritas.

En este sentido, la jurisprudencia de Luxemburgo tiene dicho que los Estados miembros deben respetar una obligación de diligencia general, lo que implica que deben adoptar con prontitud medidas destinadas a remediar las irregularidades. Con ello, queda claramente en duda la posibilidad de que el Tribunal europeo admita que un Estado miembro conceda a la Administración un período para actuar respecto de un caso concreto, como aquí ocurre, mucho más largo que los establecidos con carácter genérico en la normativa interna.

Por ello, consideramos que una medida alternativa como la que se expondrá más adelante, limitada a activos de difícil conocimiento por parte de los actuarios de la Hacienda Pública española y con un plazo de prescripción ampliado, sí podría haber resultado idónea a estos efectos. *Sensu contrario*, la normativa actual supone un flagrante incumplimiento del Tratado de la Unión, al contrariar la seguridad jurídica gravemente.

Los preceptos que establecen la nueva obligación informativa y la presunción de ganancias no justificadas, tienen su propio régimen sancionador específico, el cual adolece de ciertas deficiencias desde la perspectiva de los mínimos derechos y garantías en el procedimiento sancionador administrativo y penal.

Principalmente, el contribuyente que resulte regularizado al no haber cumplido con la obligación de información, puede llegar a sufrir hasta tres tipos de sanciones por idénticos hechos, lo que quebranta el corazón del principio de no concurrencia sancionadora o *ne bis in ídem*: (1) el régimen sancionador especial previsto por la no presentación o presentación extemporánea o incorrecta de la obligación informativa anual, (2) el régimen sancionador agravado derivado de la aplicación de la presunción

de ganancias no justificadas y (3) la propia renta imputada por dicha presunción, cuyas características se asemejan a la de una sanción impropia –o una ficción, con caracteres cuasi sancionadores- para la práctica unanimitad de la doctrina científica.

El régimen sancionador de la nueva obligación informativa, concretamente, atenta además contra el principio de proporcionalidad, pues su aplicación práctica puede dar lugar a que contribuyentes con situaciones comparables se vean sometidos a sanciones totalmente dispares y no sería de extrañar, tampoco, que su aplicación diera lugar a sanciones mucho más cuantiosas que los activos que un contribuyente pudiera tener en el extranjero. Todo ello, por el incumplimiento de una mera formalidad.

No debe olvidarse, tampoco, que el régimen sancionador del nuevo modelo informativo se ha desarrollado también, básicamente, por normas infralegales, lo que incumple los mínimos exigibles por los principios de seguridad jurídica y reserva de ley en materia sancionadora.

Ello ocurre a la par que se establece la obligatoriedad de su presentación en forma telemática para todos los ciudadanos afectados, sin que exista ninguna norma con rango de ley que lo ampare. Esa pobreza de rango de la normativa de desarrollo continúa a fecha actual.

Muestra de desproporción y, también, de ausencia de rango normativo suficiente es, por antonomasia, la creación reglamentaria de tres tipos de infracciones formales, por cada uno de los grupos de activos en el exterior objeto de declaración. Es decir, la sanción no es única por modelo, sino por grupo de elementos, lo que da lugar a una punición extravagante con resultados prácticos que pueden considerarse desproporcionados e injustos.

Por lo que se refiere a la presunción de ganancias no justificadas, la inadmisión de la prueba en contrario, salvo dos casos muy tasados, supone una quiebra de otro principio básico en el orden punitivo, como es el de culpabilidad y su correlato constitucional, la presunción de inocencia, de extraordinaria importancia en el ámbito penal.

En este mismo orden de ideas, la aplicación de la presunción de ganancias no justificadas no queda enervada por la presentación extemporánea o incorrecta de la

obligación informativa, lo que supone dejar al contribuyente inerme ante el mero incumplimiento de una obligación formal. Esta automaticidad también infringe los mínimos requeridos por la seguridad jurídica y la culpabilidad.

Además, dicha presunción de ganancias no justificadas viene acompañada de una sanción reforzada, que adolece de una pésima redacción y técnica legislativa, con una redacción tan desafortunada que da juego a una automaticidad en su aplicación que contraría, también, el principio de culpabilidad.

Por efecto de arrastre de la regla de imprescriptibilidad prevista para las ganancias no justificadas derivadas de la no declaración de activos en el extranjero, también esa sanción reforzada resultaría imprescriptible, lo que sin lugar a dudas quebranta un principio básico en el orden punitivo, como es el de la seguridad jurídica.

Además, la concurrencia de sanciones entre la infracción agravada de la DA 1ª de la Ley 7/2012 y las infracciones formales de la DA 18ª es palmaria, existiendo cuando menos un concurso medial de sanciones que no ha sido resuelto de ninguna manera por el legislador, conscientemente.

La presunción de ganancias no justificadas genera especial incertidumbre en el momento del óbito del contribuyente generador de las rentas no declaradas; así, ¿"hereda" el causahabiente la amenaza de la aplicación de esa presunción o desaparece con la muerte del causante?, ¿la obligación de información de bienes en el extranjero se retrotrae al momento del fallecimiento del causante o se aplica desde la aceptación de herencia?

En buena lógica, por la conocida e indiscutida incompatibilidad entre IRPF e Impuesto sobre Sucesiones, la presunción de ganancias no justificadas no debería ser susceptible de transmisión al heredero, al igual que ocurre con las sanciones que al fallecido le hubieran correspondido por sus incumplimientos fiscales, informativos y declarativos.

Ahora bien, esta solución, que parece la más plausible, comporta que cualquier persona que estuviera ocultando en estos momentos activos en el extranjero, se planteara seriamente la posibilidad de no declararlos y esperar a su transmisión *mortis causa*, para así evitar la irrupción de la norma antifraude.

Respecto de la declaración informativa, todo parece indicar que la obligación de cumplimentarla por parte del adquirente hereditario se retrotraería al momento del óbito del causante, con lo que es bien sencillo que se produzcan incumplimientos por desconocimiento o discusión acerca del caudal o del título sucesorio o, simplemente, por la no aceptación de la herencia a término.

Específicamente en el orden penal, debe precisarse que la aplicación de la presunción de ganancias no justificadas en sus propios términos resulta poco menos que imposible, pues en dicho ámbito el legítimo derecho de defensa, la presunción de inocencia y las garantías de que dispone el reo, imposibilitan tal automaticidad en la aplicación de una presunción.

En este sentido, a la nueva presunción le resultaría aplicable la doctrina que ya ha emanado repetidamente tanto del Tribunal Supremo como del Tribunal Constitucional, con relación a las presunciones tradicionales del artículo 39.1 LIRPF y 134.5 LIS.

Dicha doctrina es unívoca en el sentido de (i) admitir la prueba de indicios contra el contribuyente imputado por delito fiscal, siempre y cuando se trate de una prueba incontrovertible y plural; (ii) admitir, asimismo, la prueba en contrario por parte del contribuyente, que puede tratarse meramente de una explicación alternativa y plausible sobre la procedencia o el origen de los bienes o derechos detectados.

De lo anterior se colegiría que, en la praxis penal, lo más razonable es que la nueva presunción de ganancias no justificadas se convierta en una presunción *iuris tantum* que, como tal, quedaría enervada acreditándose la prescripción de los bienes y derechos ocultos, lo que significa ir más allá de las dos únicas posibilidades probatorias que plantea la literalidad de los preceptos en cuestión.

Siguiendo con el ámbito criminal, se plantea cómo afectaría la nueva presunción de ganancias no justificadas a los plazos de prescripción de la actividad delictiva. En este ámbito, es razonable pensar que la norma presuntiva no va a perjudicar al reo ampliando dichos plazos *sine die*, de modo que la prescripción penal prevista con carácter genérico en el código penal, continuaría actuando. Lo contrario, supondría crear un delito de creación continuada e indefinida, lo que repugna a toda lógica y a la protección de los derechos humanos.

Este hecho muestra un nuevo dislate del novedoso régimen sancionador, pues se hace de peor condición al infractor administrativo, sometido a una aparente imprescriptibilidad de su deuda, que al delincuente, con unos plazos de perención de su punibilidad taxativamente fijados en el Código Penal, acotados a 5 o 10 años.

Respecto de la interacción de dicha presunción de rentas no declaradas con el delito de blanqueo de capitales, como quiera que tras la reforma de 2012, éste ha dejado de estar conectado indefectiblemente con el delito de defraudación tributaria, resulta poco razonable la imputación del contribuyente por aquella actividad delictiva, si procede a regularizar su situación tributaria de forma extemporánea.

Un último desatino de la nueva normativa se encuentra en una disposición adicional que ha intentado aclarar, de alguna manera, que el primer ejercicio en el que cabría imputar la presunción de ganancias no justificadas sería 2012. Con ello, se ha querido orillar un grave quebranto de una más que posible aplicación retroactiva en grado máximo de la novedosa presunción de ganancias no justificadas.

En efecto, se ha expuesto que con la redacción de la norma no se descarta que en el futuro, si la Administración descubre bienes ocultos generados en períodos que a fecha de entrada en vigor de la norma antifraude se encontraran prescritos, pudiera proceder a aplicar la nueva presunción de ganancias no justificadas, lo que supone una situación de ultra retroactividad que deberá ser atemperada por el Tribunal Constitucional, al atentar al nudo gordiano del principio constitucional de seguridad jurídica.

A modo de conclusión de todo lo que se acaba de comentar y utilizando los acertados vocablos de ROZAS VALDÉS, *“el empeño del legislador del 2012 por atraer al proceso de regularización especial al mayor número posible de contribuyentes, bajo la amenaza de que sería la última oportunidad de hacerlo con costes razonables, ha conducido a una situación más que complicada tanto a quienes, no habiéndose acogido al mismo en su momento, se plantean regularizar su situación en la actualidad, como a la Administración tributaria que, probablemente interesada en seguir estimulando procesos voluntarios en este sentido no acierta a encauzarlos”*⁵⁰⁸.

Así, en línea con el razonamiento de ESPEJO POYATO, *“no sería ésta la primera vez que los excesos de un precepto lo privan completamente de eficacia, cuando una*

*norma de pretensiones más modestas, y mejor elaborada técnicamente, podría venir a resolver problemas que, efectivamente, se deberían resolver*⁵⁰⁹.

Después de calificarla de disparate, FALCÓN Y TELLA reflexiona también en el mismo sentido, aunque la realidad no le haya dado la razón en el último párrafo de su aserto: *“nadie duda de la importancia de tener información sobre el dinero y los bienes situados en el exterior pero no parece que este fin legítimo justifique la imposición de una obligación tan amplia en su contenido y en su alcance subjetivo y mucho menos que no se haya aprovechado para unificar esta obligación con la de informar al Banco de España y con la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio. En cuanto a las sanciones mínimas de 10.000 euros, la presunción de renta y las sanciones ‘muy graves’ del 150%, no creo que nadie (más allá de la Agencia) piense seriamente que puedan llegar a aplicarse*⁵¹⁰.

También SANZ GADEA muestra su escepticismo con la Ley 7/2012 pues, *“medidas desconsideradas con el principio de proporcionalidad, a medio y largo plazo militan contra la recaudación debido a su impacto negativo sobre la ubicación de las actividades económicas en el ámbito territorial que las haya implantado*⁵¹¹.

Por su parte FERRÉ OLIVÉ, quien habla tanto de la normativa tributaria como de la penal nacidas en el 2012 al socaire de la lucha contra el fraude, considera que *“estaremos pendientes de la reacción final de los Tribunales de Justicia cuando estas cuestiones se planteen y resuelvan ante los órganos jurisdiccionales ordinarios y constitucionales –olvida el autor otros órdenes jurisdiccionales supranacionales de gran importancia para el caso de autos, como se ha visto-. Lo que queda claro es la inevitable inseguridad jurídica que se ha ido creando y que será difícil de revertir. La regularización extraordinaria (RDL 12/2012) ha intentado potenciar la repatriación de capitales ocultos en el extranjero a cambio del pago de una pequeña parte de la deuda*

508 ROZAS VALDÉS, José Andrés: *El régimen tributario...*, pág.67.

509 ESPEJO POYATO, Isabel: *op.cit.*, pág. 52.

510 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La obligación de informar...*, pág.2.

511 SANZ GADEA, Eduardo: *op.cit.*, pág.177. Con un razonamiento similar, el profesor PEDREIRA señala, hablando concretamente del suministro de información relativa a inmuebles sitos en el extranjero, *“estamos ante normas grandilocuentes, con amenazas de durísimas sanciones, que van a tener una eficacia más que limitada, ya que a la Administración española le va a ser harto difícil controlar todos los inmuebles que hay en el planeta y sobre los que puede tener algún derecho un residente en España. En definitiva, (...) es una obligación que se dirige a una infinidad de obligados tributarios y si todos cumplieran con ella probablemente el departamento de gestión de la AEAT se viera colapsado, dada la amplitud de la redacción del precepto”*. A modo de conclusión de su estudio, este mismo autor señala que *“aunque se hable de una obligación de información tributaria, es evidente que el legislador ha buscado establecer un régimen sancionador, y así lo reconoce la propia exposición de motivos de la Ley 7/2012. Ahora bien, este régimen sancionador puede llegar a perder su eficacia si es declarado inconstitucional por su desproporcionalidad y por la introducción de elementos de desigualdad difícilmente justificables en la lucha contra el fraude fiscal”*. PEDREIRA MENÉNDEZ, José: *op.cit.* págs.41, 55 y 56.

tributaria. El éxito presupuestario ha sido escaso. Sin embargo, ha logrado desatar una gran tormenta política –por el trato desigual a los defraudadores tributarios- y jurídica – por el desaguisado que ha provocado en la normativa tributaria y penal, que hasta entonces interactuaban de forma no perfecta, pero bastante pacífica-⁵¹².

En un sentido similar DE LA TORRE DÍAZ, tras señalar en uno de sus artículos al lampedusiano modo que *“hemos pasado de un régimen muy favorable a uno muy duro, para llegar al mismo sitio: sigue habiendo muchísimos bienes en el exterior sin declarar; lo que implica una capacidad económica que escapa de su contribución a las cargas públicas⁵¹³”*; en otro, pronostica una situación catastrófica muy verosímil, al indicar que *“una condena europea podría tener graves consecuencias: en primer término detendría el flujo de información; pero además los defraudadores ya detectados se beneficiarían de la aplicación retroactiva de disposiciones sancionadoras más favorables. Lo más grave de todo es que los actuales defraudadores volverían a estar tranquilos. Los perjuicios en la lucha contra el fraude de la ilegalidad de esta DBE podrían ser muy importantes⁵¹⁴”*.

También FERNÁNDEZ AMOR aporta su perspectiva concluyendo que *“surge la duda de si la inclusión del nuevo deber en la LGT es más una demostración de, permítase la expresión, fuerza legislativa que una medida efectiva si se tiene en cuenta que puede solaparse con deberes ya vigentes en nuestro ordenamiento o eludir compromisos del Estado con otros Estados⁵¹⁵”*.

Y es que, como señala SIMÓN ACOSTA, *“si de lo que se trataba era de amedrentar a los defraudadores para que no dejaran de acogerse a la conocida como ‘amnistía fiscal’ de 2012, amenazando con gravísimas consecuencias a quienes decidieran seguir ocultando sus rentas y patrimonios en el extranjero, la medida agotó buena parte de sus objetivos cuando concluyó el primer periodo de presentación de estas declaraciones (el 30 de abril de 2013). Sin embargo cabe todavía preguntarse si será posible aplicar a los defraudadores contumaces (los que no se acogieron a la ‘amnistía fiscal’ las severísimas sanciones que para ellos están previstas o si, por el contrario, los excesos de la regulación legal no convertirán el caldo en agua de borrajas⁵¹⁶”*.

512 FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos: *op.cit.*, pág.44.

513 TORRE DÍAZ, Francisco de la: “La ley del péndulo”, pág.21.

514 TORRE DÍAZ, Francisco de la: “La ley del péndulo (y II)”, pág.25. Olvida este autor que todas esas apocalípticas consecuencias serían consecuencia directa no de la actuación de los contribuyentes, sino del propio Estado defraudador, al haber creado una ley ilegítima a sabiendas

515 FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio: *op.cit.*, pág.19.

ALONSO GONZÁLEZ apunta, por demás, que la reacción de Hacienda aplicando *stricto sensu* la imputación de una ganancia no justificada procedente de períodos prescritos junto al régimen sancionador del 150 por ciento, supone “*un error desde un punto de vista estratégico pues se pierde la oportunidad de favorecer una regularización espontánea de gran alcance dado que pocos son ya los que desean vivir con el riesgo de ser descubiertos en momentos de alta crispación social y política ante el fraude fiscal. El hecho de que muy pronto desaparezca el secreto bancario del que gozan sus inversiones en el extranjero es, también, un factor muy poderoso a la hora de plantearse la opción de aflorar*”. Más adelante, sugiere también “*a fin de evitar perjuicios innecesarios, que se hagan interpretaciones de las normas aplicables más acordes con el marco constitucional que permitan encauzar el legítimo desarrollo de la función tributaria por parte de la Administración con el incuestionable derecho de los ciudadanos a un trato justo y proporcionado*”⁵¹⁷.

Con este panorama y a pesar de la dificultad que ello supone para la mecánica tradicional de la Administración tributaria española, nuestra teoría parte de que las consecuencias derivadas de la no presentación de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, esto es, la imputación de una ganancia no justificada al último período no prescrito –con el límite de 2012- y la sanción reforzada que le sirve de rémora ultrapunitiva son normas inaplicables, al resultar contrarias al principio de no confiscatoriedad tal y como lo ha interpretado el Tribunal de Estrasburgo, al principio comunitario de libre de circulación de capitales de acuerdo con la interpretación dada, por su parte, por el Tribunal de Luxemburgo y, a fortiori, atentar gravemente contra la seguridad jurídica por esa pretendida imprescriptibilidad con una eficacia incluso retroactiva a su entrada en vigor, tanto de la imputación de rentas como del expediente sancionador que llevaría aneja inexorablemente⁵¹⁸.

Somos conscientes, empero, de lo dificultoso que puede parecer asumir ese reto a los aplicadores jurídicos nacionales pues, como señala JIMENA QUESADA, “*para los operadores jurídicos internos, especialmente quienes se dedican al ejercicio de la Abogacía, el desafío con respecto al CEDH no radica tanto en llegar a Estrasburgo ante el TEDH (con la vigencia del Protocolo nº 15, el plazo de interposición de la demanda se reducirá de seis a cuatro meses desde la resolución judicial interna definitiva) después de un peregrinaje judicial interno (más del noventa por ciento de*

516 SIMON ACOSTA, Eugenio: *Declaración de bienes...*

517 ALONSO GONZÁLEZ: *La reacción de Hacienda...*

*demandas individuales son inadmitidas, como sucede aproximadamente con respecto al recurso de amparo ante el TC), sino en hacer valer ante los órganos de la Administración tributaria y del Poder Judicial la jurisprudencia emanada del TEDH*⁵¹⁹.

En el mismo sentido, destacando la dificultad con la que se encuentran los jueces nacionales para efectuar un auténtico control de convencionalidad de la norma interna, se muestra NUEVO LÓPEZ, al señalar que *“la práctica jurisprudencial hasta el momento muestra cómo (...) los jueces ordinarios en realidad realizan un control de convencionalidad indirecto o mitigado. Y es que, en la mayoría de las ocasiones en que se encuentran ante un caso de esta naturaleza, los órganos jurisdiccionales españoles han recurrido a la técnica de la interpretación conforme, esto es, eligiendo, de los diversos sentidos que cabría atribuir a la norma aplicable de acuerdo con los criterios interpretativos aceptados en derecho, aquel que mejor se ajustara al tratado internacional de derechos humanos en cuestión*⁵²⁰.

Esta dificultad, que si se aplica a abogados y jueces con mayor motivo será extrema en el caso de funcionarios públicos, no puede evitar que nuestra única propuesta tenga que ser, como plantea el mismo autor referido más arriba, que *“en el terreno de los derechos humanos, esa toma en consideración de los compromisos internacionales ya suscritos e incorporados al ordenamiento interno, debe producirse cuando dichas obligaciones internacionales sean más favorables (principio favor libertatis o pro personae), lo cual en el terreno tributario no plantea especiales problemas al movernos en el espacio de las relaciones ‘verticales’ (individuo frente a poder público) y no ‘horizontales’ (entre individuos)*⁵²¹.

En este mismo sentido y hablando concretamente de los principios europeos de derecho tributario, DI PRIETO considera que estos *“han contribuido, poniéndose como parámetro de compatibilidad de los regímenes fiscales nacionales con el ordenamiento europeo y como legitimación de los jueces, para una eventual inaplicación de la normativa fiscal nacional, a una definición dinámica de los confines entre las competencias nacionales y la europea en materia tributaria*⁵²².

518 Todo ello, unido a la desproporción de un régimen sancionador por el incumplimiento o cumplimiento defectuoso del deber informativo muy mal construido, que también deberá ser atemperado por los Tribunales de Justicia.

519 JIMENA QUESADA, Luis: *La carta de los Derechos Fundamentales...*, página 9.

520 NUEVO LÓPEZ, Pablo: “Control de convencionalidad y aplicación judicial de los derechos fundamentales de la Unión Europea”, pág.148. En opinión de este autor, tal ausencia de control viene motivada por el temor a un activismo judicial que pudiera ir en contra del mandato democrático de un Estado de Derecho, *passim*.

521 JIMENA QUESADA, Luis: *La carta de los Derechos Fundamentales...*, pág.16.

522 PIETRO, Adriano di; y Thomas TASSANI: “Los principios europeos del derecho tributario”, pág.21.

El propio intérprete de nuestra Carta Magna ha señalado, en reciente resolución, unos parámetros en virtud de los cuales todo juez o tribunal deberá apreciar la aplicación o no de una norma interna cuando pueda contrariar el derecho europeo.

En efecto, en sentencia de 9 de octubre de 2002 –STC 173/2002-, el Tribunal Constitucional ya enfatizó que la *“obligación de plantear la cuestión prejudicial –ante el Tribunal de Luxemburgo- desaparece, aun tratándose de decisiones de órganos jurisdiccionales nacionales que no son susceptibles de un recurso judicial conforme al Derecho interno, tanto cuando la cuestión planteada fuese materialmente idéntica a otra que haya sido objeto de una decisión prejudicial en un caso análogo (SSTJCE de 27 de marzo de 1963, asuntos Da Costa y acumulados, 28 a 30/62; y de 19 de noviembre de 1991, asunto Francovich y Bonifaci, C-6 y 9/90), como cuando la correcta aplicación del Derecho comunitario puede imponerse con tal evidencia que no deje lugar a ninguna duda razonable sobre la solución de la cuestión planteada (STJCE de 6 de octubre de 1982, asunto Cilfit, 283/81”*.

Así las cosas, como señala su reciente sentencia de 5 de noviembre de 2015 –STC 232/2015-, *“este Tribunal ya ha tenido ocasión de resolver:*

- a) *Que dejar de aplicar una ley interna, sin plantear cuestión de inconstitucionalidad, por entender un órgano jurisdiccional que esa ley es contraria al Derecho de la Unión Europea, sin plantear tampoco cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, es contrario al derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE) si existe una ‘duda objetiva, clara y terminante’ sobre esa supuesta contradicción (STC 58/2004, FFJJ 9 a 14).*
- b) *Sin embargo, dejar de plantear la cuestión prejudicial y aplicar una ley nacional supuestamente contraria al Derecho de la Unión (según la parte) no vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva si esa decisión es fruto de una exégesis racional de la legalidad ordinaria, pues solo estos parámetros tan elevados forman parte de los derechos consagrados en el art. 24 CE (así, SSTC 27/2013, de 11 de febrero, FJ 7; 212/2014, de 18 de diciembre, FJ 3, y 99/2015, de 25 de mayo, FJ 3).*
- c) *Ahora bien, sí corresponde a este Tribunal velar por el respeto del principio de primacía del Derecho de la Unión cuando, como aquí ocurre según hemos avanzado ya, exista una interpretación auténtica efectuada por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En estos casos, el desconocimiento y preterición de esa norma de Derecho de la Unión, tal y como ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia, puede suponer una ‘selección irrazonable y arbitraria de una norma aplicable al proceso’, lo cual puede dar lugar a una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (STC 145/2012, de 2 de julio, FFJJ 5 y 6).*

Efectivamente, este Tribunal ya ha declarado que <<el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha desarrollado hasta la fecha una consolidada jurisprudencia que abunda en la obligación que tienen los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros de garantizar

que dichas Sentencias se lleven a efecto (Sentencia de 14 de diciembre de 1982, asunto Waterkeyn, 314-316/81 y 83/82, Rec. 1982 p. 4337)... el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado reiteradamente que 'los órganos jurisdiccionales de [los Estados miembros] están obligados, con arreglo al art. 234 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea [art. 267 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea], a deducir las consecuencias de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, bien entendido sin embargo que los derechos que corresponden a los particulares no derivan de esta sentencia sino de las disposiciones mismas del Derecho comunitario que tienen efecto directo en el ordenamiento jurídico interno>> (Sentencias de 14 de diciembre de 1982, asunto Waterkeyn, antes citada, apartado 16, y de 5 de marzo de 1996, asuntos Brasserie du pêcheur y Factortame, C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029, apartado 95)."

Siguiendo estos parámetros y dadas las críticas que se han efectuado desde diversos ámbitos a la regulación patria de informar acerca de activos en el exterior, es nuestro criterio que la normativa prevista para bienes y derechos en el extranjero resultante de los estudiados preceptos de la Ley 7/2012 quebranta de forma absolutamente desproporcionada diversos valores y principios fundamentales de nuestra Carta Magna y de los Tratados Constitutivos de la Unión Europea y de los Derechos Humanos.

Al ser esto así y dada la eficacia justificante de los derechos fundamentales, en aplicación de la máxima *neminem laedit qui suo iure utitur* –no hay ofensa en ejercer los propios derechos- consideramos que dicha normativa no puede resultar aplicable, pues ello impediría el ejercicio de unos derechos fundamentales que, como tales, no pueden ser perseguidos.

Así las cosas, con NUEVO LÓPEZ, “*cuando un juez nacional debe aplicar en un procedimiento judicial una norma que implica estar en un supuesto de aplicación del Derecho de la Unión, se encuentra vinculado por los derechos de la Carta, inaplicando la norma nacional en caso de contradicción con los derechos fundamentales, y disponiendo asimismo de la posibilidad –u obligación, según el caso- de plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea si necesita de una interpretación autorizada de los derechos a efectos de controlar la norma nacional*⁵²³”.

Como indiqué ya hace un tiempo, comparando la situación de los acogidos a la amnistía fiscal con los que no lo hicieron “*esta diferencia de trato para unos y otros defraudadores, los amnistiados y los que no se fiaron del Ministro, me recuerda a la clasificación de las leyes que realizó Vandelli, entre las que se encontraba la legislación esquizofrénica, propia de Jekyll y Hyde en el Parlamento. Desde entonces,*

523 NUEVO LÓPEZ, Pablo: *op.cit.*, pág.155.

son muchas las voces autorizadas que claman –permítanme incluirme- contra esa normativa antifraude, a la que cabe achacar vicios de inconstitucionalidad, de contrariar las libertades comunitarias y hasta los mismísimos derechos humanos, (...)” concluyendo que “hay leyes que, de tan insensatas, nacen inaplicables”⁵²⁴.

Lo que queda claro es que si, como apunta el profesor TIPKE, “la moral tributaria consiste en que el legislador actúe del modo que exigen los principios de justicia aplicables por razón de la materia”⁵²⁵, la actuación llevada a cabo por los poderes públicos cuyo fruto fue la ley antifraude del 2012 fue absolutamente inmoral, dando lugar a una normativa que, a fuer de resultar contraria a un considerable número de preceptos inveterados de nuestro ordenamiento jurídico e, inclusive, al propio desiderátum de su Exposición de Motivos⁵²⁶, por su agresividad extrema con un nutrido grupo de los más íntimos derechos y libertades del ser humano, resulta inaplicable.

8.2. Conclusiones de lege ferenda

DEL CAMPO ZAFRA aboga claramente, en línea con lo que se expondrá al final del presente trabajo, porque desde Europa se obligue al Estado español “no a una derogación del Modelo 720, que no deja de ser una declaración informativa más, pero sí una modificación sustancial de la misma y de sus consecuencias, para que resulte compatible con el Derecho comunitario”⁵²⁷.

524 ALARCÓN GARCÍA, Esaú: “Una norma inaplicable”, pág.6. Con un razonamiento algo distinto, ALMAGRO MARTÍN llega a la misma conclusión, señalando que “en nuestra opinión el supuesto así configurado como ganancia no justificada, sobra. No alcanzamos a comprender por qué se le otorga esta naturaleza a algo que, entendemos, ya era un supuesto antes contemplado en la norma. La consideración como ganancia no justificada del valor de los bienes o derechos cuya financiación no pueda justificarse con cargo a rentas declaradas afecta a todos los que sean titularidad del contribuyente, y no solo a los radicados en España, por lo que entendemos que el apartado segundo del artículo 39 LIRPF, introducido por la Ley 7/2012, no tiene sentido. Además, la norma contiene un segundo párrafo en el que obviamente, no tendría efecto la previsión normativa al respecto, es decir, cuando el contribuyente acreditase que la titularidad de tales bienes se corresponde con rentas declaradas o en períodos en los que el contribuyente fuera considerado no residente, abriéndose la puerta a que su justificación se realice con rentas declaradas en otro estado, algo que entendemos también cabía con la redacción anterior del art.39 LIRPF. Esto es lo que defensores de la teoría presuntiva de esta figura califican como la prueba en contra que enerva la presunción, que se contendría ahora, con respecto de tales bienes. ALMAGRO MARTÍN, Carmen: Mecanismos presuntivos..., pág.61

525 TIPKE, Klaus: Moral tributaria del estado y de los contribuyentes, *passim*.

526 En el sentido de que en el preámbulo de la citada ley se incluyen como objetivos básicos de ésta el incrementar la seguridad jurídica de nuestro sistema tributario, evitar litigios innecesarios, lograr un sistema más coherente técnicamente y más predecible y eficaz –apartado I segundo párrafo-, pág. 76259 del BOE de 30 de octubre de 2012.

527 CAMPO ZAFRA, Alejandro del: *El arte de los impuestos...* Idéntica reflexión efectúa el propio abogado en “Europa no quiere que tengamos Modelo 720”, donde también plantea “la cuestión es si en Europa prevalecerá la decisión política de no cuestionar ahora esa normativa, una de las principales armas contra el fraude fiscal de la Hacienda española, teniendo a tiro a personajes como Bárcenas, los Pujol y Rato”.

Ello no obstante, la doctrina también se ha planteado otras soluciones al planteamiento de la ley en vigor, habiéndose ya señalado nuestra opinión al respecto, que parte de la base –en apariencia, sencilla- de que la norma es directamente inaplicable, al resultar derogada tácitamente por un acervo jurídico completo – señaladamente, la jurisprudencia de Luxemburgo y Estrasburgo, así como los principios constitucionales y derechos fundamentales defendidos por nuestro Tribunal Constitucional- de rango superior.

De todos modos, vale también la pena asumir una posición constructiva y, por tal motivo, estudiamos en este punto diversas alternativas o modificaciones puntuales de la norma en cuestión que podrían resultar asumibles para los súbditos tributarios, al no quebrantar principios tan básicos como la ahora en vigor.

La AEDAF, en un informe repetidamente citado, señala que *“sería menester la supresión, o cuanto menos la modificación de los apartados 2 del artículo 39 LIRPF y 6 del artículo 134 LIS para evitar la mención legal al cumplimiento EN PLAZO de la obligación informativa con el fin de que el contribuyente cumplidor, aunque no en plazo, no pueda ser sancionado a merced de los apartados 39.2 LIRPF y 134.6 LIS”*⁵²⁸.

Esa sería una solución, *lege ferenda*, muy interesante para acompasar el nuevo régimen informativo de bienes y derechos en el extranjero, y sus gravosas consecuencias, a los principios que rigen nuestro Ordenamiento Tributario. Sin embargo, a nuestro modo de ver y como ya se ha comentado, tal planteamiento conduciría a una norma con idénticos parámetros –mismo supuesto de hecho y misma consecuencia jurídica- que la tradicional presunción de rentas no declaradas que ya existía con anterioridad a la ley 7/2012.

De esta manera, nos encontraríamos con un mandato legal redundante, como el resultante de las modificaciones del régimen informativo para activos en el exterior dictadas en las provincias vascongadas de Guipúzcoa y Vizcaya, según se ha visto⁵²⁹.

Además, continuaría existiendo contradicción con la jurisprudencia comunitaria que juzga que la ampliación de plazos de prescripción para activos situados en países con

528 AEDAF: *La obligación de informar...*, pág.25.

529 Las normas vascas, a nuestro parecer, resultaban innecesarias pues su presupuesto de hecho y la consecuencia jurídica derivada de su aplicación cabe integrarlas en la tradicional presunción de ganancias no justificadas, con lo que lo más útil hubiera sido la derogación directa –su derogación tácita es también evidente, según nuestra opinión- de la nueva presunción especial, en lugar de su transformación en una subespecie anodina e inútil de la presunción tradicional.

los que exista intercambio de información tributaria, es contraria a los Tratados constitutivos. Por idéntico motivo, la regla de imputación de rentas de ejercicios prescritos sin limitación de plazo tampoco sería admisible, por quebrantar los mínimos exigidos por la seguridad jurídica en un Estado de Derecho, debiendo fijarse en todo caso un plazo de perención de la deuda tributaria.

A mi modo de ver, pues, la solución planteada por el legislador guipuzcoano y vizcaitarra puede haber resultado una salida honorable, pero es técnicamente inadecuada pues consideramos que, se regularice o no extemporáneamente, la imprescriptibilidad es un régimen excesivamente severo para las raíces de la seguridad jurídica y las sanciones son tan fuertes que afectan a un mínimo de proporcionalidad y, en conjunto, todo ello puede dar lugar a una suerte de confiscación de los bienes, prohibida por el derecho a la propiedad amparado por el Tribunal de Estrasburgo.

Ante ello, el planteamiento técnicamente más depurado pasaría únicamente por la directa derogación de los artículos 39.2 LIRPF y 134.6 LIS sin paliativos, al tratarse de normas perfectamente inútiles por duplicidad en sus mandatos respectivos, pues constitucionalmente sólo cabe interpretarlas como presunciones *iuris tantum*.

Desgraciadamente, la praxis que viene aplicando la Administración tributaria en los expedientes de personas que han presentado la declaración de forma tardía –léase, el jubilado de Granada del que se ha hablado repetidamente- o que fallecieron poco después de incumplir con la obligación –existe un caso de un ciudadano de 87 años y que en las fechas en que debía cumplir con el deber informativo tenía una enfermedad mental degenerativa diagnosticada y el grado máximo de minusvalía- y fueron los herederos los que cumplieron con la novedosa información, es precisamente la contraria a admitir la prescripción, aplicando a todo trance la presunción de ganancias no declaradas.

De hecho, en los expedientes en curso, los funcionarios del fisco ni siquiera intentan reparar en el origen de los bienes o derechos no declarados, sino que se limitan a comprobar que se dan los incumplimientos citados para aplicar con toda su crudeza la nueva presunción de rentas y las sanciones que la acompañan.

Yendo de lo menos a lo más, en orden de importancia, habrá que comenzar proponiendo que la declaración informativa en cuestión se regule en el Título relativo a

las obligaciones de información del texto procesal tributario por excelencia, la LGT, y no en una disposición adicional como ocurre en el momento actual, perfeccionando así la técnica legislativa pésima que se ha empleado en su implementación vigente.

Dicho lo anterior, también deberían introducirse en normas jurídicas de desarrollo –el lugar idóneo sería el actual reglamento de gestión, a nuestro modo de ver– determinados aspectos que, ahora, se regulan en la Orden Ministerial que establece el modelo informativo e incluso en un sistema de preguntas frecuentes, ambos instrumentos alejados del concepto tradicional de norma jurídica, siendo más bien mandatos a la Administración Pública carentes de fuerza normativa.

Inserto en ese desarrollo normativo pero con un mandato legal claro, debería regularse la obligatoriedad de la presentación telemática de dicha declaración, aunque sería preferible –dado el carácter tan genérico de la obligación comentada– que se posibilitara también la presentación por los métodos tradicionales –papel, a través de entidad colaboradora–, cuando menos para determinados sectores de población o bajo ciertos umbrales patrimoniales.

Desde el punto de vista subjetivo, debería procederse también a modificar la obligación informativa, excluyendo a colectivos de ciudadanos a los que tal deber pueda resultar excesivo; verbigracia, aquellas personas que son contribuyentes del IRPF a pesar de residir en el extranjero, ex artículo 10 de la LIRPF, o los que han optado por el régimen de trabajadores desplazados a territorio español, de conformidad con el artículo 93 del propio texto legislativo-.

Asimismo, debería simplificarse exponencialmente la cantidad de información que se solicita en el actual modelo 720, no apta para personas no familiarizadas no ya con el uso de internet, sino con poco conocimiento de los mercados financieros.

Además, el contenido de un modelo a cumplimentar por el contribuyente titular de los activos foráneos debería referirse a cualquier tipo de bien y derecho en el extranjero –léanse, dinero en efectivo, lingotes de oro, obras de arte, bienes semovientes, etc.- y no sólo a aquellos que ha elegido la Administración arbitrariamente ahora –cuentas, valores e inmuebles–, evitándose así discriminaciones y posibles vías de fraude para grandes patrimonios.

Asimismo, el establecimiento de un modelo fotográfico, en lugar del disparatado diseño actual, basado tanto en aumentos de umbrales como en bajas de activos previamente declarados, generaría un circuito de información mucho más útil para la Administración tributaria y sencillo de cumplimentar para el ciudadano común, evitándole así innecesarios costes indirectos.

Una alternativa mucho más razonable a todo lo que se acaba de exponer con relación a la obligación informativa, sería plantear un cambio radical del sistema establecido por la Ley 7/2012, de muy difícil cumplimentación para el ciudadano y con un coste elevado –de tiempo y/o de asesoramiento especializado–, por un mecanismo “a la americana” en el que sean las entidades crediticias depositarias de los productos financieros en el extranjero las que cumplimenten directamente la declaración informativa, a través de un formulario *ad hoc*.

Esa es la opinión de ANEIRO PEREIRA, pues *“en la medida que esta información debe estar en posesión de las entidades financieras, aseguradoras y de otros sujetos, parecería más proporcionado establecer, como destinatarios de esta información, a este grupo de sujetos que a contribuyentes que no tienen por qué tener intención de ocultar su titularidad”*⁵³⁰.

También, SÁNCHEZ PEDROCHE es de esa creencia, al indicar que *“cabe reseñar que, a diferencia de la obligación de información sobre cuentas y valores situados en el interior del país, en este caso la obligación de información no se impone a las entidades financieras, sino a los particulares. La diferencia es muy relevante, pues mientras las entidades financieras cuentan con una poderosa organización informática y medios materiales extraordinarios, los particulares no disponen de tales medios”*⁵³¹.

Podría unificarse, por demás, ese canal informativo con el que también exige el Ministerio de Economía a efectos estadísticos, para evitar la actual duplicidad de exigencias informativas para unos mismos activos financieros.

530 ANEIRO PEREIRA, Jaime: *op.cit.*, pág.26. En este mismo sentido, Juan CALVO VÉRGEZ, en *El régimen fiscal...*, pág.125.

531 SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés: *Primeras y preocupantes impresiones...*, pág.113. ORENA DOMÍNGUEZ dice lo propio, al señalar que *“esta ley no hace sino poner de manifiesto el fracaso de los distintos mecanismos de intercambio de información tributaria entre los Estados. A quien se debería solicitar dicha información por parte del Estado de residencia vía el intercambio de información es a las entidades bancarias, gestoras de fondos y otras que se dediquen a la intermediación financiera o que guarden relación con los bienes o activos objeto de la información”* concluyendo que el novedoso régimen informativo *“no cuenta con precedentes y resulta inadmisibles, ya que para luchar contra el fraude fiscal lo que se debería hacer es exigir la información a las entidades financieras extranjeras, a través de convenios con terceros países y de normas emanadas de las instituciones comunitarias, y no tal y como se ha hecho, imponiendo una carga a los contribuyentes que dará lugar a la aportación de una información duplicada en muchos casos y provocará sanciones desproporcionadas en supuestos de simple negligencia”*. ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: *Medidas de lucha contra el fraude fiscal*, pág. 102 y 114.

Otro método informativo más sensato y que evitaría duplicidades, sería proceder a modificar los baremos de información a incluir en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio para dar entrada a información específica de bienes y derechos en el extranjero, lo que no empecería la aplicación de un régimen sancionador específico más gravoso que el genérico, para las deficiencias o ausencias de información de estos activos foráneos.

AEDAF propone, de forma similar, como mecanismo sustitutivo de la obligación informativa específica para activos en el exterior, la creación de unos Anexos a las declaraciones de IRPF, IS y/o IRNR⁵³².

La entrada en vigor de los acuerdos FATCA y del CRS, este último en 2017, conceden una oportunidad única para una salida honorable de este perverso deber informativo. En efecto, si la voluntad gubernamental lo permitiera, en la formulación de los modelos informativos que entrarán en vigor para cumplir con esas obligaciones se podría establecer su incompatibilidad con el modelo 720. En otras palabras, se podría excluir de la presentación del actual formulario informativo de bienes y derechos en el extranjero a todo aquel contribuyente cuya información foránea ya sea remitida a través de los nuevos formularios ad hoc para FATCA y CRS.

De esta manera se evitarían, nuevamente, innecesarias duplicidades informativas y costes indirectos para el ciudadano y la Administración tributaria dispondría, igualmente, de la información precisa para su objetivo de generación de bases imponibles tributables en el futuro.

Con respecto a la nueva presunción de ganancias no justificadas resultante del incumplimiento de la información sobre bienes y derechos en el extranjero, se ha expuesto pormenorizadamente la criticable técnica legislativa empleada y el grave incumplimiento de principios básicos del ordenamiento jurídico.

532 Concretando, esta asociación de profesionales propone que "dicho anexo informativo, que deberá estar debidamente regulado por norma de rango adecuado, fijaría un umbral mínimo a partir del cual existiera la obligación de cumplimentación del mismo, considerando desde esta Asociación la cifra de 300.000 euros adecuada para que aplique la obligación para cada categoría de bienes. Asimismo, la información a incluir en dicho anexo deberá ser de fácil obtención por parte del contribuyente, sin necesidad de aportar detalles individualizados sobre las inversiones individuales que forman parte de una cartera de valores. La cumplimentación del anexo informativo deberá permitir la presentación de declaraciones complementarias o presentaciones fuera de plazo sin requerimiento previo por parte de la Administración, sin que sean sancionados con un régimen distinto al actualmente existente para las declaraciones informativas o tener consecuencias adicionales a las establecidas actualmente". AEDAF, en *La obligación de informar...*, págs.32 y 33.

Ante esta situación, una primera alternativa –poco valiente- sería dar la posibilidad de obviar esa grave consecuencia tributaria para aquellos casos en que la declaración informativa se presente fuera de plazo, como ya ocurre en los territorios forales aquí estudiados.

De todos modos, nuestra tesis parte de la base de que la norma en cuestión es directamente inaplicable, por ser contraria a preceptos de mayor rango normativo – principios constitucionales, derechos ínsitos a la condición humana y libertades comunitarias- siendo relevante en este punto el comentado efecto descendiente directo de las Directivas de la Unión Europea y los artículos 10.2 y 96.1 de la Constitución Española.

De ello se colige que el único planteamiento técnicamente adecuado sería su eliminación sin paliativos, pues opciones alternativas como la que plantea algún autor mencionado nos conducen realmente a duplicidades con la presunción de ganancias no justificadas prevista tradicionalmente en los dos tributos directos básicos –IRPF e IS- de nuestro ordenamiento tributario.

La solución, razonable en el estadio actual de la situación, de una interpretación jurisprudencial como presunción *iuris tantum*, aunque es el menor de los males tal y como está configurada la norma *lege lata*, no deja de ser caldo cultivo de desigualdades e inseguridad jurídica.

Por todo lo expuesto, nos mostramos partidarios de que, junto a esa derogación, se introduzca una norma que proceda a una ampliación de los plazos de prescripción tributaria específicamente para los bienes y derechos situados en el extranjero, siempre y cuando se acredite por parte de la Administración tributaria que no dispuso ni pudo disponer de información alguna de su existencia, lo que extraería de su ámbito aplicativo a aquellos activos situados en territorios con los que España dispusiera de convenios de información tributaria o que formaran parte de algún acuerdo multilateral de información en el que sea integrante también nuestro Reino.

Lógicamente, esta vía debiera comportar cierta selección en los países firmantes de esos protocolos, que muchas veces son rubricados por territorios de los que es conocido que poco o nada van a colaborar para cumplir las exigencias de lo firmado.

Un plazo razonable para no quebrantar la libertad de circulación de capitales, bajo los estándares resultantes de la actual jurisprudencia comunitaria en la materia, sería de diez años, al asimilarse así la prescripción administrativa para este tipo de activos con el plazo máximo previsto para la prescripción penal del delito contra la hacienda pública agravado del artículo 305 bis del código penal.

También podría resultar aceptable para la seguridad jurídica un plazo de quince años, que igualaría esta específica prescripción tributaria con el plazo general de prescripción de obligaciones previsto tradicionalmente en el Código civil aunque, al haberse reducido este drásticamente en una reciente modificación normativa, resulta discutible que el Tribunal de Luxemburgo aceptara un tiempo tan dilatado para la perención tributaria dado el antecedente portugués expuesto, con un plazo de veinte años que se consideró contrario a la seguridad jurídica.

Entrando en el terreno sancionador, vaya por delante que el régimen de infracciones previsto para el incumplimiento, el cumplimiento tardío o erróneo de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero merece un replanteamiento de fondo y de forma que tenga en cuenta el principio de proporcionalidad.

En cuanto a la forma, situando en sede legal parte de la regulación que a día de hoy se encuentra en un reglamento *praeter legem*, lo que quebranta el básico principio de reserva de ley en materia sancionadora.

En cuanto al fondo, las infracciones deberían tener en cuenta el volumen total de los activos foráneos y no unos datos o conjunto de datos que pueden causar situaciones de un aberrante carácter discriminatorio. Huelga señalar que la presentación de declaración por vía no telemática debería dejar de ser sancionable según lo indicado más arriba.

En este concreto orden de cuestiones tenemos como antecedente el cambio legislativo que se produjo en la normativa italiana, comentado en el epígrafe correspondiente de este trabajo, y que precisamente establece un régimen sancionador cuya base se fija en función de los activos en el exterior y no de los datos no declarados, diferenciando asimismo la cuantía de la punición en función de si el defecto de cumplimiento es respecto de bienes o derechos en países colaboradores o no con la Hacienda de la República.

Por último, la sanción específica y agravada para la presunción de ganancias no justificadas quedaría automáticamente eliminada al promocionarse en nuestra tesis la derogación de la norma de la que es accesoria.

Eso sí, también podría plantearse un agravante de la sanción por falta de ingreso, dentro de los mecanismos de graduación de las sanciones, para aquellas rentas objeto de regularización por parte de los actuarios de la Hacienda Pública que procedieran de bienes o derechos situados en el extranjero.

En este sentido, FALCÓN Y TELLA propone también la posibilidad de establecer un régimen sancionador agravado que, lógicamente, *“pudiera eludirse a través de declaraciones complementarias con los recargos previstos en el art.27 LGT”*⁵³³.

Obvia decir que la norma en cuestión no debería tener un tenor literal imperativo, como la actual, para evitar la posible tacha de plantear una responsabilidad puramente objetiva.

533 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La obligación de informar...*, pág.23 y 15.

Bibliografía

ALARCÓN GARCÍA, Esaú: <<El modelo 750 democratiza la amnistía fiscal>>, en www.fiscalblog.es, 19/5/2012.

— <<Imprescriptibilidad de deudas tributarias: ¿retroactividad?>>, en *Iuris & Lex*, elEconomista, 14/12/2012, pág. 17.

— <<Coplas a la muerte de la amnistía>>, en *Iuris & Lex*, elEconomista, 1/03/2013, pág. 24.

— <<Y de postre, un 720 deconstruido>>, en *Iuris & Lex*, elEconomista, 28/02/2014, pág. 19.

— <<Flecos de la amnistía>>, en *elEconomista*, 6/04/2013, pág. 12.

— <<Hacienda ataca a los que no fueron a la amnistía fiscal>>, en *elEconomista*, 3/06/2015, página 4.

— <<Una norma inaplicable>>, en *Iuris & Lex*, elEconomista, 12/06/2015, pág. 6.

— <<La primacía y el efecto directo descendente: un dilema no resuelto>>, en *Revista Interactiva de Actualidad (RIA)*, núm. ,16/11/2015. Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

— <<Libre circulación de capitales>>, en *Iuris & Lex*, elEconomista, 12/02/2016, pág.17.

ALONSO GALLO, Jaime: <<El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012>>, en <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/3801/documento/art01.pdf?id=4603>.

ALMAGRO MARTÍN, Carmen: <<Mecanismos presuntivos como herramienta para la afloración de rentas: a vueltas con las ganancias no justificadas>>, en *Quincena Fiscal*, núm. 5/2013, pág. 57 y siguientes, Thomson Reuters Aranzadi.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: <<La reacción de Hacienda ante quien declara tarde pero voluntariamente>>, en *El Confidencial* –www.elconfidencial.com–, 8/06/2015.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; *et al.*: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 1ª ed., Barcelona, Atelier editorial, 2012.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; y Ángel SÁEZ: <<¿Se puede aún regularizar?>>, en *Expansión*, 9/04/2015.

— <<Hacienda, pendiente de Bruselas>>, en *Expansión*, 22/04/2015, página 24.

— <<El modelo 720 y las ganancias patrimoniales no justificadas>>, en *Revista de Información Fiscal*, REAF-REGAF, págs. 83 y 84.

ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago; *et al.*: <<La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales>>, en *Documentos* del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 15/03, Instituto de Estudios Fiscales.

ANDRÉS AUCEJO, Eva: *Relaciones entre <<Reglamento>> y <<Ley>> en materia tributaria*, Barcelona, Marcial Pons, 2013.

ANEIROS PEREIRA, Jaime: <<La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero>>, en *Quincena Fiscal*, núm. 3/2013, pág. 19 y siguientes, Thomson Reuters Aranzadi.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (AEDAF): <<Comentarios críticos al Anteproyecto de Ley antifraude>>, en *Documentos*.

— <<Proposición de enmiendas de la AEDAF al proyecto de Ley antifraude>>, en *Documentos*.

— <<La obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero>>en *Documentos* del Grupo de trabajo del modelo 720.

— <<Nuevas cuestiones sobre el modelo 720>>, en *Documentos*, Resumen de la reunión del Foro de Asociaciones y Profesionales Tributarios, de 19/02/2014.

— <<Sexta reunión del Pleno del Foro de Asociaciones y Colegios profesionales tributarios>>, en *Documentos*, Resumen de la reunión de 4 de febrero de 2015.

— <<Pleno del Foro de Asociaciones y Colegios profesionales tributarios>>, en *Documentos*, Resumen de la reunión de 1 de julio de 2015.

BADÁS CERESO, Jesus; y José Antonio MARCO SANJUÁN: *Prevención del Fraude y Amnistía Fiscal*, Valladolid, Lex Nova Thomson Reuters, 2012.

BAKER, Philip: <<Taxation and the European Convention on Human Rights>>, en *British Tax Review*, 2000, págs.1 a 62.

— <<La sanzione tributaria nella giurisprudenza della CEDU>>, en *Taxation and Human Rights*, GITC Review, November 2001, pág. 1 y siguientes.

— <<Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters>>, en *European Taxation* (IBFD), de junio de 2012, págs.308 y 309.

— <<Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters>>, en *European Taxation* (IBFD), de agosto de 2013, págs.393 y 394.

— <<Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters>>, en *European Taxation* (IBFD), de diciembre de 2013, págs.619 a 621.

BANACLOCHE PÉREZ, Julio: <<La ley tributaria antifraude general>>, en *Impuestos*, nº 1/2007, pág.3 Tomo I. Editorial La Ley.

BARCIELA PÉREZ, José Antonio: <<Ganancias no justificadas de patrimonio y sanción tributaria>>, en *Quincena Fiscal*, núm. 9/2012, pág.17 y siguientes, Thomson Reuters Aranzadi.

— <<Ganancias no justificadas de patrimonio y delito fiscal>>, en *Quincena Fiscal*, núm. 9/2010, pág. 13 y siguientes, Thomson Reuters Aranzadi.

BERTRÁN GIRÓN, María; y María GARCÍA CARACUEL: <<El establecimiento de la obligación de información sobre bienes y valores en el extranjero vinculada a la imputación de ganancias patrimoniales no justificadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, en *Boletín Crónica Tributaria*, núm. 4/2013, Instituto de Estudios Fiscales.

BLANCO GARCÍA, Álvaro del; y Eduardo SANZ ARCEAGA: <<El principio constitucional de no confiscatoriedad: la virtualidad práctica de un límite a la imposición difícil (pero no imposible) de aprehender>>, en *Quincena Fiscal*, núm. 8/2015, pág. 121 y siguientes, Thomson Reuters Aranzadi.

BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M^a Dolores: <<Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (impuestos directos e IVA)>>, en *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 23/02, Instituto de Estudios Fiscales.

BRUNA DE QUIXANO, José-Luis de: <<Comentarios a la Ley 10/85, de 26 de abril, sobre modificación de la Ley General Tributaria>>, en *Revista Jurídica de Cataluña*, págs. 359 a 397, 1986, volumen 85, núm. II.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel: <<Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre administraciones tributarias>>, en *Crónica Tributaria*, núm. 99/01, págs. 25 a 40, Instituto de Estudios Fiscales.

— <<El futuro estándar global OCDE de intercambio automático de información financiera>>, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 374/14, págs. 4 a 16, Centro de Estudios Financieros.

CALVO VÉRGEZ, Juan: <<La aplicación de la orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Principales cuestiones conflictivas>>, en *Quincena Fiscal*, núm. 17/2014, págs.157-170, Thomson Reuters Aranzadi.

— *El régimen fiscal de las ganancias no justificadas de patrimonio a la luz de las recientes reformas tributarias*, Cizur Menor, Thomson Reuters Aranzadi, 2016.

CAMPO ZAFRA, Alejandro del: <<El arte de los impuestos y el modelo 720>>, en *Iuris & Lex, elEconomista*, 12/06/2015, pág.11.

— <<Europa no quiere que tengamos Modelo 720>>, en *Expansión*, 22/04/2015, página 24.

CARRERAS MANERO, Olga: <<A vueltas con la obligación de bienes y derechos situados en el extranjero>>, en *Crónica Tributaria*, núm. 155/2015, Instituto de Estudios Fiscales.

CARRERAS MANERO, Olga; y Sabina DE MIGUEL ARIAS: <<Los efectos en el ámbito tributario del abuso de las libertades comunitarias y la jurisprudencia dictada por el TJUE>>, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.162/2014, págs. 61 a 90, Civitas.

CAZORLA PRIETO, Luis María: <<La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento>>, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 157/2013, pág. 73 y siguientes, Civitas.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF*, Barcelona, Marcial Pons, 1999.

COCA FRAILE, Cristina: <<El model 720: una infracció del dret comunitari?>>, en *Món Jurídic*, nº299, de julio y agosto de 2015, págs. 18 y 19.

CRUZ AMORÓS, Miguel: <<Intercambio de información y derecho de los contribuyentes>>, en *Impuestos*, núm. 10/14, págs. 55 a 68, La Ley (Grupo Wolters Kluwers).

CUATRECASAS, GONÇALVES PEREIRA: *Principales Novedades tributarias para el año 2013*, págs.106 a 139, inédito.

DÍEZ-PICAZO, Luis María: *Sistema de Derechos Fundamentales*, 3ª edición, Pamplona, Thomson Civitas, 2008.

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio: <<Inseguridad jurídica y desproporción fiscal>>, en *Iuris & Lex*, elEconomista, de 8/01/2016, página 17.

ECO, Umberto: *Cómo se hace una tesis: técnicas y procedimientos de estudio, investigación y escritura*, 6ª ed., Barcelona, Gedisa, 1982. Traducido al español de Lucía Baranda y Alberto Clavería Ibáñez.

ESCOBAR ROCA, Guillermo: <<El futuro de la dogmática de los derechos>>, en *Revista catalana de dret públic*, núm. 49, de diciembre de 2014, páginas 60 a 83.

ESPEJO POYATO, Isabel: <<La recurrente Ley de represión del fraude fiscal>>, en *Tribuna Fiscal*, núm. 264/2013, pág. 45 a 54, editorial CISS.

— *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Madrid, Marcial Pons, 2013.

FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio: <<Examen de la declaración de bienes sitos en el extranjero a través de los principios jurídicos de las obligaciones tributarias formales>>, en *Crónica Tributaria*, núm. 1/2013, pág. 3 y siguientes, Instituto de Estudios Fiscales.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela: <<Defraudación fiscal, blanqueo de capitales y regularización fiscal>>, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 155/201, pág. 21 y siguientes, Civitas.

FALCÓN Y TELLA, Ramón: <<El Anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero>>, en *Quincena Fiscal*, núm. 10/2012, pág. 9 y siguientes, Thomson Reuters Aranzadi.

— <<El modelo 720 (y II): ¿es una obligación, son tres o se trata de una obligación inexigible hasta que se apruebe un modelo para la presentación en papel?>>, en *Quincena Fiscal*, núm. 12/2013, pág. 9 y siguientes, Thomson Reuters Aranzadi.

— <<La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero>>, en *Documentos de la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (AEDAF)*, julio de 2013.

FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos: <<Una nueva trilogía en derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales>>, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 372, de marzo de 2014, págs.41 a 82, Centro de Estudios Financieros.

FORMICA, Giovanni; y Pasquale FORMICA: <<La nuova tax compliance tra voluntary disclosure e ravvedimento 'lungo'>>, en *il fisco* nº 8/2015, págs. 724 a 730.

FUENTES BARDAJÍ, Joaquín de: *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Cizur Menor, Thomson Aranzadi, 2008.

FUSTER GÓMEZ, Mercedes: <<Las nuevas medidas fiscales internacionales adoptadas en España en relación con la evasión fiscal y la reducción del déficit público>> en *Quincena Fiscal*, núm. 4/2014, págs. 19 a 56, Thomson Reuters Aranzadi.

— <<La sombra de FATCA es alargada: últimos avances en materia de intercambio automático de información financiera a nivel internacional>>, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 167/15, págs. 135 a 180, Civitas.

GANDARIAS CEBRIÁN, Leopoldo:<<“Imprescriptibilidad” de ganancias injustificadas en el extranjero>>, en *Iuris & Lex, elEconomista*, 14/12/2012, pág. 16.

GIACHI, Sandro: <<Dimensiones sociales del fraude fiscal: confianza y moral fiscal en la España contemporánea>>, en *Revista Española de Investig. Sociol.* núm. 145, de enero a marzo de 2014, págs. 73 a 98.

GIL RODRÍGUEZ, Isabel: <<La reforma de la directiva del ahorro y su solapamiento con la directiva de cooperación administrativa>>, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 168/2015, págs. 105 a 157, Civitas.

GIL SORIANO, Alberto: <<Las amenazas de la *Foreign Account Tax Compliance Act* estadounidense>>, en *Tribuna Fiscal*, núm. 257/12, págs. 32 a 35, editorial CISS.

GÓMEZ TABOADA, Javier: <<¿Bye, 720, bye?>>, en *Atlántico*, núm. 862, 15/02/2015.

— <<Un cadáver en la cuenta>> en *Iuris & Lex, elEconomista*, de fecha 12/06/2015, pág. 10.

GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus: *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Cizur Menor, Thomson Reuters Aranzadi, 2015.

HARTEVELD, Patrick: <<Fiscal Monitoring of Assets and Properties Held Abroad by Italian Resident Individuals, Non-Commercial Entities, Simple Partnerships and Similar Entities>>, en *European Taxation* (IBFD), de junio de 2014, págs.240 a 249.

HERNANDO RIVERA, M^a Eulalia: <<Análisis de la Directiva 2011/16/UE: la nueva cooperación fiscal europea>>, en *Revista Tributaria: Oficinas Liquidadoras*, núm. 38/13, págs. 88 a 105, Colegio de Registradores.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel: *Capacidad económica y sistema fiscal (análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán)*, Madrid, Marcial Pons, 1998.

— <<Ideas para elaborar una tesis doctoral>>, en *ECJ Leading Cases*. Disponible en internet: <https://ecjleadingcases.wordpress.com/category/tesis-doctoral-doctoral-thesis/>

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel; y Pablo CHICO DE LA CÁMARA: <<Los incrementos no justificados de patrimonio: componente imponible presunto del Impuesto sobre la Renta>>, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 81/1994, págs. 18 y siguientes, Civitas.

— <<Las ganancias no justificadas en el impuesto sobre la renta, (¿presunciones, ficciones o cómputo especial de la prescripción?)>>, en *Impuestos* (Compendio), Tomo Dos, año 1999, págs.159 a 170, La Ley.

HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, Joaquín: <<El principio de no confiscatoriedad en nuestro actual sistema tributario>>, en la obra colectiva *La Justicia ¿un valor en decadencia?*, Madrid, Ed. Francis Lefebvre, AEDAF y CGPJ, 2013, págs. 29 a 36.

JIMENA QUESADA, Luis: <<Interés de ley versus desinterés constitucional y europeo: a propósito de la STS de 19 de noviembre de 2012 sobre reiteración de actuaciones tributarias>>, en la obra colectiva *La Justicia ¿un valor en decadencia?*, Madrid, Ed. Francis Lefebvre, AEDAF y CGPJ, 2013, págs. 37-48.

— <<La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y el Convenio Europeo de Derechos Humanos: problemas de aplicación en el ámbito tributario español>>, ponencia preparada para el *Congreso Internacional sobre Tributación, Derechos Humanos y Fraude Fiscal*, celebrado en Valencia los días 10 y 11 de noviembre de 2014.

JIMÉNEZ COMPAREID, Ismael: *Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Barcelona, Marcial Pons- Lex Nova, 1996.

JOVÉ I VILALTA, JORDI: <<Comunicación tributaria>>, Valencia, Tirant Lo Blanc, en edición.

LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia: <<Diferentes enfoques para el intercambio automático de información>>, en *Quincena Fiscal*, núm. 15-16/13, págs. 21 a 54, Thomson Reuters Aranzadi.

LANG, M y PISTONE, P: <<The EU and Third Countries: direct taxation>>, en *Kluwer Law International*, 2008.

LINDNER, Alexander: <<España y el Derecho europeo sobre Sucesiones y Donaciones>>, en *Iuris & Lex, elEconomista*, 13/11/2015, pág.50.

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>>, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 368/2013, pág. 5 ss, Centro de Estudios Financieros.

— <<The New Spanish Reporting Obligation for Assets Located Abroad and Its Comptabilitiy with EU Law>>, en *European Taxation* (IBFD), de junio de 2014, págs.235 a 239.

LÓPEZ LUBIÁN, Juan Ignacio: <<Primer análisis de las medidas contra el fraude fiscal contenidas en la Ley 7/2012, de 29 de octubre>>, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 357, pág. 61 ss, Centro de Estudios Financieros.

LÓPEZ VILLAÉCIJA, Xavier: <<Polémico modelo 720>>, en *Iuris & Lex*, elEconomista, 8/04/2016, pág.64.

MAISTO E ASSOCIATI: <<Tax Alert 12/2014>>, de 8 de enero de 2015.

MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego; y Juan José ZORNOZA PÉREZ: <<Los incrementos no justificados de patrimonio y el régimen sancionador tributario>>, en *Crónica Tributaria*, nº 71/1994, pág. 90 y siguientes, Instituto de Estudios Fiscales.

MARINO, Giuseppe: <<Tax penalties in the ECtHR Case-law>>, trabajo preparado para la conferencia impartida en Roma el 23 de febrero de 2015, (inédito).

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo: <<Comentario de jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea>>, en la sección de Libertades Fundamentales e Impuestos directos de la *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 160 de octubre de 2013, págs.258 a 260, Civitas.

— <<Situaciones tributarias internas y derecho de la Unión Europea: nuevas perspectivas sobre la jurisprudencia del TJUE>>, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 163/2014, págs. 43 a 90, Civitas.

MARTÍN QUERALT, Juan; *et al.*: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 12ª ed., Madrid, Tecnos, 2001.

MARTÍN QUERALT, Juan: <<La prescripción del delito fiscal...y su interrupción. Una apostilla sobre el poder bautismal del derecho tributario>>, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 162, de abril a junio de 2014, págs.11 a 26, Civitas.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel: <<Los principios generales del Derecho Comunitario. En particular, los principios de efecto directo y primacía>>, en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 179, de diciembre de 1999, editorial CISS.

— <<Análisis de las reformas introducidas por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude fiscal>>, en *Quincena Fiscal*, núm. 1-2/2013, pág. 21 y siguientes, Thomson Reuters Aranzadi.

MARTÍNEZ DE SOUSA, José: *Ortografía y ortotipografía del español actual*, 2ª ed. Gijón, Trea, 2008.

MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso: <<El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FACTA versus RUBIK>>, en *Quincena Fiscal*, núm. 19/12, págs. 37 a 80, Thomson Reuters Aranzadi.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: <<Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos>>, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 159, de julio a septiembre de 2013, págs. 171 a 191, Civitas.

MARTOS BELMONTE, Plácido: <<FATCA, un hito en la lucha contra la evasión fiscal a nivel internacional y la base del nuevo modelo de intercambio automático de información fiscal>>, en *Crónica Tributaria*, núm. 155/15, págs. 133 a 155, Instituto de Estudios Fiscales.

MELIS, Giuseppe: <<Tassazione e diritti umani>>, texto de la ponencia preparada para la Convención sobre *International Tax Avoidance, Tax Evasion And Tax Justice*, Universidad de Barcelona, 2-3 octubre de 2014.

MERINO ESPINOSA, María del Prado: <<El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses>>, en *Crónica Tributaria*, núm. 139/11, págs. 139 a 163, Instituto de Estudios Fiscales.

MERINO ESPINOSA, María del Prado; y Francisco José NOCETE CORREA: *El intercambio de información tributaria en el derecho internacional, europeo y español*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2011.

MORENO GONZÁLEZ, Saturnina: <<Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información>>, en *Crónica Tributaria*, núm. 146/13, págs. 193 a 221, Instituto de Estudios Fiscales.

NAVARRO SANCHÍS, Francisco José: <<¿Juan sin tierra ha muerto?>>, en *Iuris & Lex*, elEconomista, 20/04/2012, pág.3.

— <<¿Se acuerda alguien de los derechos y garantías?>>, en *Iuris & Lex*, elEconomista, pág.3.

NUEVO LÓPEZ, Pablo: <<Control de convencionalidad y aplicación judicial de los derechos fundamentales de la Unión Europea>>, en *Revista catalana de dret públic*, núm. 50/2015, págs.141 a 160.

ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: <<Medidas de lucha contra el fraude fiscal>>, en *Quincena Fiscal*, núm. 3/2014, págs.87 a 116, Thomson Reuters Aranzadi.

PÉREZ ROYO, Fernando: <<Más que una amnistía>>, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 154/201, pág. 9 y siguientes, Civitas.

PEDREIRA MENÉNDEZ, José: <<La cooperación administrativa en la Unión Europea contra el fraude fiscal>>, en *Quincena Fiscal*, núm. 3/12, págs. 109 a 130, Thomson Reuters Aranzadi.

— <<La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero>>, en *Quincena Fiscal*, núm. 4/2013, pág.33 y siguientes, Thomson Reuters Aranzadi.

PEDREIRA MENÉNDEZ, José; y Julián REBOLO PALACIOS: <<Directiva 2014/95/UE sobre divulgación de información no financiera: un paso más hacia la información integrada>>, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 386/2015, págs.223 a 250. Centro de Estudios Financieros.

PICH, Valentín: <<El intrínquilis de la declaración tributaria especial>>, en *Expansión*, 4/05/2015, pág. 19.

PIETRO, DI, Adriano; y Thomas TASSANI: *Los principios europeos del derecho tributario*, Barcelona, Atelier editorial, 2015.

PISTONE, P: <<The impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation>>, en *Intertax*, 2006, págs. 236 y ss.

POPPER, Karl: *Búsqueda sin término: una autobiografía intelectual*, Madrid, Alianza, 2006.

ROMERO PLAZA, Carlos: *Prueba y tributos*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2015.

ROZAS VALDÉS, José Andrés: <<Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones>>, Barcelona, Marcial Pons, 1993.

— <<De la confiscación>>, capítulo del libro *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, homenaje al profesor Javier Lasarte Álvarez, coordinado por Francisco ADAME MARTÍNEZ y Jesús RAMOS PRIETO, Madrid, editorial Instituto de Estudios Financieros, 2014, págs.3.221 a 3.239.

— <<El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero>>, en *Revista Técnica Tributaria*, núm.109 de abril a junio de 2015, págs.65 a 95, ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (AEDAF).

ROZAS VALDÉS, José Andrés; y Marta VILLAR EZCURRA: <<La asistencia mutua a la luz del principio de proporcionalidad>>, en *Noticias de la Unión Europea*, núm. págs.73 a 92.

SÁENZ DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO, Javier: <<Regularización fiscal (con o sin “amnistía”) y ganancias no justificadas de patrimonio>>, en *Quincena Fiscal*, núm. 17/2012, pág. 93 y siguientes, Thomson Reuters Aranzadi.

SALINAS, Javier; *et al.*: <<Del 750 al 720: de la nada a la miseria>>, en *Cinco Días*, 3/12/2015, pág. 15.

SAMPAYO RIBEIRO, Nuno de: <<Comentarios de jurisprudencia del TEDH>>, en *European Taxation (IBFD)*, de diciembre de 2001, págs. 564 y 565.

SÁNCHEZ ÁLVAREZ, Jorge: <<Una manifiesta vulneración del Derecho de la UE>>, en *ABC Empresa*, 17/11/2013, pág. 15.

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>>, en *Quincena Fiscal*, núm. 11/2012, pág.101 y siguientes, Thomson Reuters Aranzadi.

— <<Posibilidades y límites de la amnistía fiscal>>, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 355, pág. 1 a 36, Centro de Estudios Financieros.

SÁNCHEZ PINO, Antonio José: <<El intercambio de información tributaria en la imposición directa en la Unión Europea y su propuesta de reforma>>, en *Quincena Fiscal*, núm. 19/10, págs. 67 a 87, Thomson Reuters Aranzadi.

SANTOLAYA BLAY, Manuel: <<La asistencia mutua en el ámbito de la recaudación: origen y evolución>>, en *Carta Tributaria*, núm. 13/10, págs. 3 a 12, editorial CISS.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, José Alberto: *Las amnistías fiscales en España: la 'declaración tributaria especial' del año 212 y el delito de blanqueo de capitales*, Cizur Menor, Aranzadi Thomson Reuters, 2014.

SANZ GADEA, Eduardo: <<El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (I). El elenco de modificaciones. La regularización voluntaria extraordinaria>>, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 360/2013, pág. 109 a 188, Centro de Estudios Financieros.

SEOANE LÓPEZ, Jesús: <<Modelo 720: buenos resultados por el mayor control>>, en *Iuris & Lex, elEconomista*, pág. 12.

SERRAT ROMANÍ, Marina: <<La posición del "agente retenedor" en los modelos de intercambio de información: ¿sustituto o colaborador?>>, en *Crónica Tributaria*, núm. 154/2015, págs. 179 a 201, Instituto de Estudios Fiscales.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Los incrementos no justificados de patrimonio*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Cizur Menor, Aranzadi, 1997.

— <<Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio>>, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 25/09/ 2012, nº 847/2012.

— <<Declaración de bienes en el extranjero: un piélago de irracionalidad e inconstitucionalidad>>, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, www.legaltoday.com, 6/03/2015.

— <<Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero>>, en *Revista Técnica Tributaria*, núm.107/2014, págs. 39 a 76, ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (AEDAF).

SOLÉ ESTALELLA, Jordi: <<El galimatías fiscal>>, en *Iuris & Lex*, elEconomista, 12/02/2016, pág.86.

SOLER ROCH, María Teresa; y Yolanda MARTÍNEZ MUÑOZ: <<Comentarios de jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos>> en *European Taxation* (IBFD), de diciembre de 2001, pág. 566.

TIPKE, Klaus: *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, Barcelona, Marcial Pons, 2002.

THURONYI, Victor; e Isabel ESPEJO POYATO: <<How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?>>, en *Tax Law Note of the IMF*, de diciembre de 2013.

TORRE DÍAZ, Francisco de la: <<La ley del péndulo>>, en *Iuris & Lex*, elEconomista, 13/02/2015, pág. 21.

— <<La ley del péndulo (y II): los vientos del cambio>>, en *Iuris & Lex*, elEconomista, 10/04/2015, pág. 25.

TOVILLAS MORÁN, José María: <<La dimensión aplicativa de la Directiva Comunitaria de intercambio de información tributaria>>, en *Quincena Fiscal*, núm. 10/13, págs. 19 a 33, Thomson Reuters Aranzadi.

URRENGOECHEA, Juan Alberto: <<Líneas rojas en la lucha contra el fraude fiscal>>, en *El Mundo*, 19/08/2015, pág.11.

VAL, Ignacio del: <<Obligación de declarar bienes y derechos situados en el extranjero>>, en *Iuris & Lex*, elEconomista, pág. 25.

ZORNOZA PÉREZ, Juan José: <<El gravamen de las rentas del capital y las libertades comunitarias>>, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 161/2014, págs.33 a 74.