

El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero¹

José A. Rozas Valdés

Catedrático acreditado de Universidad
Departamento de Derecho financiero y tributario (UB)

Resumen

En el marco de las disposiciones encaminadas a estimular la regularización fiscal aprobada en el 2012 en relación con determinado patrimonio radicado en el extranjero se estableció un régimen especial, tributario y sancionador, respecto de las ganancias no justificadas de patrimonio vinculadas a dichos bienes y derechos que ha venido, en la práctica, a dificultar su declaración extemporánea.

El objeto de este trabajo es analizar las vías interpretativas por las que eventualmente se pudiera defender que una regularización espontánea extemporánea de tales patrimonios permitiría excluir la aplicación de este régimen especial y examinar, en relación con el mismo, su compatibilidad con el Derecho constitucional y con el Derecho de la UE.

Abstract

As part of the provisions passed in 2012 to encourage voluntary disclosure returns of some abroad assets, a special tax and penalty system was established. In practice, this specific scheme about unjustified capital gains taxation have difficult, from then, a late disclosure of these assets.

The purpose of this paper is to analyze the interpretive ways in which eventually could argue that an extemporaneous and spontaneous disclosure of such assets would exclude the application of this special scheme and examine, in connection therewith, its compatibility with the constitutional law and the EU law.

Palabras claves

Principios constitucionales tributarios, Sanciones tributarias, Ganancias no justificadas de patrimonio, Declaración de bienes en el extranjero, Principio de proporcionalidad, libre circulación de capitales.

1 Este trabajo se enmarca en el proyecto de I+D sobre "Modelos de relaciones tributarias en la UE" DER2012-38519, dirigido por el Prof. Dr. Luis M. Alonso en la UB. En su impulso y elaboración he quedado en deuda con Joan Balaguer y Esaú Alarcón, Profesores de la Universidad Abat Oliba CEU, magníficos asesores fiscales y mejores amigos.

Keywords

Taxation constitutional principles, tax penalties, unjustified capital gains taxation, abroad assets return, proportionality principle, freedom of movement of capital

Sumario

1. Planteamiento
2. El régimen especial del patrimonio ubicado en el extranjero
3. Compatibilidad de la sanción del 150% con los recargos por declaración extemporánea
4. La aplicabilidad de la sanción del 150% en los supuestos de regularización voluntaria
5. La compatibilidad constitucional de este régimen especial
6. La compatibilidad con el Derecho comunitario de este régimen especial
7. Conclusiones

1. Planteamiento

En el horizonte de la ampliación de los intercambios automáticos de información financiera y patrimonial entre Administraciones tributarias –en particular en el marco de la Unión Europea, plenamente operativo desde este año– y de la crisis financiera de las Administraciones públicas padecida durante los últimos ejercicios presupuestarios, el Gobierno de la Nación impulsó durante 2012 varias iniciativas legislativas de política fiscal orientadas a conseguir que los contribuyentes con patrimonio en el extranjero lo declarasen voluntariamente. Lo que en la terminología anglosajona se viene llamando *voluntary disclosure*. Se llevó a cabo, simultáneamente, a tal efecto, una reforma de normativa general tributaria, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude; otra, posterior, de la normativa penal relativa al delito fiscal, la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre; y un proceso específico de regularización fiscal, “amnistía fiscal”, plasmado en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo.

Este conjunto de normas ha venido a dar forma a un régimen tributario especial, sustantivo, formal y sancionador, aplicable al patrimonio ubicado en el extranjero. 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.

El propósito de este trabajo es, desde la descripción de este régimen tributario especial (epígrafe 2), ya abordada por otros autores con particular acierto en estas y otras revistas², abordar la compatibilidad de las sanciones previstas en el mismo con las relativas a las declaraciones extemporáneas (epígrafe 3), su aplicación en procesos de regularización voluntaria (epígrafe 4) y sus carencias en términos de constitucionalidad (epígrafe 5) y de respeto del Derecho comunitario (epígrafe 6), para terminar con unas conclusiones sobre todo lo analizado a lo largo del mismo.

2. El régimen tributario del patrimonio ubicado en el extranjero

Toda la reforma legislativa a la que se ha hecho referencia se construyó sobre tres grandes ejes de actuación:

- a. El establecimiento de deberes específicos de información respecto de determinados bienes y derechos ubicados en el extranjero de titularidad de contribuyentes residentes en España. Que se tradujo en el famoso modelo de declaración 720³, a presentar antes del mes de abril de cada año [la primera declaración, el 2013, el plazo se alargó hasta el 30 de dicho mes];

2 *Vid.*, por todos, el completo trabajo de E. Simón Acosta: “Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero”, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 107, 2014, pp. 39-78 y el no menos meritorio trabajo publicado por H. López López, “Deber de información sobre bienes en el extranjero y límites derivados del Derecho de la UE y de la CE”, en *Contabilidad y Tributación* (CEF), núm. 368, 2013, pp. 5-48.

3 Aprobado mediante la Orden Ministerial HAP/72/2013, de 30 de enero.

- b. La articulación de un procedimiento especial de regularización, “amnistía fiscal”, para los ejercicios 2008 a 2011 mediante el pago de un “gravamen especial” y único del 10%, sin sanciones, que estuvo vigente desde junio hasta noviembre del 2012 y que se articuló a través de “declaraciones especiales” presentadas en los no menos populares, durante aquél período, modelos 750 y D-750⁴.
- c. El endurecimiento notable del régimen sancionador y penal tributario, a partir del 2013, de forma específica por cuanto a las consecuencias de disponer, contribuyentes obligados a contribuir en España por su renta mundial, de cierto tipo de patrimonio en el extranjero.

La política fiscal que se deducía de estas tres disposiciones normativas era muy transparente, aun cuando la secuencialidad –y superposición– de la aprobación de sus diferentes piezas la llegase a difuminar. Hasta entonces, las posibilidades de obtención de información patrimonial en el extranjero por parte de la Administración tributaria española había revestido una cierta dificultad y complejidad. El *Forum for Global Exchange of Tax Information* de la OCDE y las iniciativas del G-20⁵, a nivel internacional, y el desarrollo de las Directivas comunitarias a nivel europeo, en lo relativo a intercambio automático de información patrimonial y financiera entre Administraciones tributarias abre unas posibilidades insospechadas que aventuran un más sencillo y directo acceso a dicha información.

Pues bien, el mensaje que enviaba la Administración tributaria a los contribuyentes, con toda claridad, en el año 2012, era bien directo: antes de que nosotros llegemos 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. Eso sí, en adelante, la tenencia de patrimonio en el extranjero va a quedar sujeta a un régimen de declaración, de tributación y sancionador especial: i) la Administración ha de estar periódicamente informada, antes del mes de abril de cada año, de las variaciones que haya sufrido dicho patrimonio desde la última declaración y ii) en el caso de que se llegue a tener conocimiento de que se es titular de patrimonio en el extranjero que no se haya declarado, el régimen tributario aplicable al mismo será específico, y muy severo, llevando consigo la imposición de una serie de sanciones concomitantes al mismo de una inusitada dureza.

Es en este marco en el que se dicta la Disposición adicional primera de la Ley 7/2012 que establece un **régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas** y de presunción de obtención de rentas con este tenor literal:

La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades,

4 Sobre este proceso y su constitucionalidad *vid.* el trabajo de M. Maianti Lázaro: “**La Amnistía fiscal de 2012. Régimen jurídico y constitucionalidad**”, galardonado con el XIX Premio AEDAF 2013 y publicado en un número especial de esta Revista. Aunque en un análisis pacato de los resultados del mismo se quiso calificar de fracaso el hecho de que de las declaraciones especiales por entonces presentadas, 31.484, se derivase el ingreso de una cuota, modesta para las estimaciones inicialmente efectuadas, de 1,191 millones, lo cierto y verdad es que el efecto verdaderamente trascendente de todo el proceso llevado a cabo fue el afloramiento, a través de las declaraciones informativas presentadas, de más de 100.000 millones de patrimonio en poder de personas físicas y jurídicas residentes en España cuyos rendimientos, a partir de entonces, van a ser objeto de más que previsible declaración y de un más sencillo control.

5 Sobre el marco de regulación e institucional aplicable a las relaciones financieras internacionales en el inicio de siglo *vid.* L.M. Cazorla Prieto: **El Gobierno de la globalización financiera: una aproximación jurídica**, Cizur Menor, Aranzadi/Thomson Reuters, 2010, 217 pp. y T. Rosembuj Erujimovich: **Principios globales de fiscalidad internacional**, 2ª ed., El Fisco, Barcelona, 2013, pp. 45-63.

sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

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

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

Mediante la Ley 7/2012 se había modificado, por otra parte, la Ley 58/3003, General tributaria (en adelante, LGT) para añadir, asistemáticamente, al elenco de las obligaciones de información de los contribuyentes una nueva y específica⁶, relativa a la mayoría de los bienes y derechos que el contribuyente pudiera tener en el extranjero, la Disposición adicional 18ª de la LGT, que establece el deber de los contribuyentes⁷ de suministrar a la Administración tributaria:

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

6 Dicho mandato legal es desarrollado mediante Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el cual se modifica el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGGIT), incorporando tres nuevos artículos -42 bis y ter y 54 bis- relativos cada uno de ellos a la obligación de informar acerca de cada una de los bienes indicados en el precepto legal aquí reproducido: cuentas por un lado, valores mobiliarios y otros activos financieros por otro y, por último, bienes inmuebles y derechos reales sobre los mismos.

7 La Disp. ad. 18ª LGT, al establecer la susodicha obligación se refiere a "los obligados tributarios". En los arts. 42bis, 42ter y 54bis del RD 105/2007 se ha concretado, entre otras cosas, el ámbito subjetivo de tan vaga expresión legal para entender que afecta a las personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad jurídica (art.35.4 LGT) residentes en territorio español y a quienes tengan la condición de establecimientos permanentes en dicho territorio. Así como, en cuanto a las cuentas abiertas en el extranjero, a los representantes de aquellos y a quienes tuvieran poder de disposición sobre las mismas. Sin habilitación legal suficiente al respecto.

- 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.”

Como corolario de esta obligación formal se aprueba, en la misma Disp. ad. 18ª LGT, un régimen sancionador específico. Se tipifican, al respecto, dos infracciones con la calificación de muy graves:

1. “No presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos” la declaración informativa de referencia; y
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”⁸.

A continuación, el precepto legal detalla el pormenor de las sanciones que llevará aparejado la comisión de las susodichas infracciones, que varían en función de la tipología y volumen de datos que hayan sido objeto de ocultación, o de declaración defectuosa, y se manifiesta su incompatibilidad con las que pudieran corresponder de acuerdo con el régimen general sancionador de los arts. 198 y 199 LGT⁹.

Simultáneamente era objeto de modificación el régimen tributario de las ganancias de patrimonio no justificadas en el IRPF. Se añadía, a tal efecto, a la ley reguladora del impuesto un nuevo párrafo segundo a su art. 39, del siguiente tenor:

“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

8 Siendo así que, sin que tal cosa se prevea expresamente en el Real Decreto que desarrolla la obligación legal, ha sido mediante Orden ministerial HAP/72/2013, de 13 de enero –sin expresa habilitación al respecto– como se han establecido las condiciones y formatos, electrónicos, de cumplimiento del deber de informar sobre estos bienes, puede decirse que la tipificación de esta infracción carece de la suficiente cobertura legal (cfr. R. Falcón y Tella, “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 Aranzadi*, 12, 2013).

9 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 dos categorías.

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."

El régimen equivalente en el Impuesto sobre Sociedades, de presunción de rentas, era igualmente objeto de una modificación paralela añadiéndose un nuevo apartado sexto al art. 134 de la Ley del Impuesto, RDL 4/2004, en términos en la práctica idénticos al aquí reproducido apartado dos del art. 39 LIRPF.

El marco normativo se completó con una disposición adicional, segunda, en la Ley 7/2012, aprobada en virtud de una enmienda, que pretende –con expresión algo más que tortuosa- acotar el ámbito temporal de aplicación del precepto, tratando de evitar una impugnación del mismo por retroactividad de grado máximo. Se establece en dicha disposición que la imputación de rentas prevista en los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 LIS “se realizará al periodo impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados”. Lo que parece querer decirse con semejante dicción –que un reducido y granado grupo de inspectores que sumaban entre sí más de cien años de servicios se declaraban incapaces de comprender¹⁰- es que la consecuent ganancia no justificada o presunción de rentas derivada de tales preceptos se imputará, siempre, a un ejercicio posterior al 2012. Pretendiéndose con ello 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.

En definitiva, los regímenes especiales de imputación de rentas por patrimonio radicado en el extranjero únicamente darán lugar a la práctica de liquidaciones relativas al ejercicio 2012 y siguientes. La imputación se hará a aquel ejercicio más antiguo de entre los no prescritos, a partir de dicha fecha, devengado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 7/2012: 31 de octubre de 2012. ¿Es así que no afecta a situaciones jurídicas nacidas, e incluso extinguidas, con anterioridad a dicha fecha? Evidentemente, no. Por cuanto, resulta innegable que va a poder desplegar sus efectos sobre bienes y derechos que llevaban en el patrimonio del contribuyente desde fechas anteriores. Aun cuando el legislador tributario quiera hacernos creer que el convertir dichos bienes y derechos -*ope legis*, por arte de birlibirlique- 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 porque, en realidad, describe un nuevo hecho imponible que se devenga al momento de descubrirse la tenencia de los bienes radicados en el

10 Cfr. I. Espejo Poyato: “La recurrente ley de represión del fraude fiscal”, en *Tribuna Fiscal*, núm. 264, 2013, p. 11.

Los regímenes especiales de imputación de rentas por patrimonio radicado en el extranjero únicamente darán lugar a la práctica de liquidaciones relativas al ejercicio 2012 y siguientes

extranjero no deja de ser, ciertamente, tan original como endeble¹¹.

Aparentemente, a juzgar incluso por su ubicación sistemática -y salvo que se afirmase que, sencillamente, este régimen especial es de naturaleza sancionadora¹²- este régimen de imputación de rentas en el IRPF y en el IS tiene naturaleza de norma especial en materia de ganancias no justificadas de patrimonio, de forma

y manera que cuando se aplicase éste -por concurrir todos los presupuestos previstos al respecto con relación a patrimonio ubicado en el extranjero- no se podría aplicar simultáneamente a los mismos hechos el régimen general de ganancias no justificadas de patrimonio.

3. Compatibilidad de la sanción especial con los recargos por declaración extemporánea

Este es, pues, el marco normativo aplicable en la actualidad a la regularización de ciertos bienes y derechos de contenido patrimonial, ubicados en el extranjero, de los que fuese titular un contribuyente llamado a tributar en España por su renta mundial.

Con toda claridad, el precepto en el que se establece la sanción específica que resultaría aplicable a un eventual descubrimiento por parte de la Administración de estos bienes, la Disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012, se declara incompatible con las infracciones reguladas en los arts. 191 a 195 LGT relativas a supuestos en los que se haya producido un perjuicio económico al Erario público. Es decir, siendo aplicable la sanción especial, queda desplazada la general, que no es, pues, acumulable con aquella.

No resulta incompatible, eso sí, con las previstas en los arts. 198-199 LGT, relativas a omisiones de declaración o autoliquidación sin perjuicio económico directo, aun cuando tampoco hayan de ser aplicables en tal caso, por cuanto -tratándose de patrimonio ubicado en el extranjero susceptible de ser objeto de declaración informativa- se habrían de imponer las sanciones especiales previstas en la Disp. ad. 18ª LGT.

Es, por lo tanto, irrefutable, que en el supuesto hipotético de que la Administración tributaria descubriese -cualquiera que fuese el cauce por el que llegase a tal conocimiento- que un contribuyente sujeto a la obligación de informar sobre patrimonio ubicado en el extranjero, es titular de bienes y derechos de dichas características, no habiendo informado previamente a la Administración de la existencia de los mismos, mediante la presentación del correspondiente modelo 720, las consecuencias serían tres:

11 Se ha llegado a calificar a este respecto, atinadamente, esta recreación de la renta para atraerla a un ejercicio posterior al 2012 como un extraño caso de renta "resucitada" que introduce en nuestro ordenamiento "un grado de retroactividad desconocido hasta el momento en la medida en que afecta no ya a hechos consumados o perfeccionados sino a obligaciones extinguidas" (H. López López, "Deber de información...", p. 31).

12 **Cfr.** en este sentido la opinión de E. Simón Acosta ("Arbitrariedades...", p. 61), sobre la que más adelante se volverá.

- a. Liquidación de ganancia no justificada: Se habría de liquidar la cuota de IRPF –o de IS en caso de tratarse de un contribuyente sujeto a dicho Impuesto- a que hubiera lugar, más los correspondientes intereses de demora, en concepto de ganancia no justificada de patrimonio, conforme a lo prescrito en el art. 39.2 LIRPF o, en su caso, 134.6 LIS;
- b. Agravamiento de la infracción por falta de ingreso: Se impondrían las sanciones, del 150% de la cuota íntegra liquidada, a tenor de lo prescrito en la Disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012;
- c. Infracción específica por el incumplimiento de la obligación formal de informar: Se impondrían las sanciones derivadas de lo establecido en la Disp. ad. 18ª LGT –compatibles con las precedentes- por la omisión del deber de suministrar información sobre dichos bienes, atendiendo a su calificación tributaria y al número de datos que se hubieran ocultado.

Llegados a este punto, se ha de abordar lo que constituye el núcleo de la primera cuestión aquí planteada. ¿El régimen descrito es incompatible con el previsto para las declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo? ¿Pueden acumularse, pues, las sanciones aquí descritas a los llamados recargos únicos recogidos en el art. 27 LGT?

Pues bien, **la respuesta ha de ser negativa**. Sin perjuicio de las consideraciones que más adelante se realizarán sobre qué régimen sancionador se habrá de derivar de la presentación de una declaración espontánea extemporánea –por cuanto a patrimonio ubicado en el extranjero- lo que está fuera de toda duda es que la aplicación de los tradicionalmente llamados recargos únicos “excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse” y, en el caso de que el retraso en la declaración fuera inferior a los 12 meses, “de los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración” (art. 27.2 LGT).

Es decir, y en seguida volveremos sobre ello, 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. 18ª LGT y la Disp. ad. 1ª de la Ley 7/12, 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 LGT.

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.

La naturaleza de estos recargos ha sido objeto de viva polémica jurisprudencial y doctrinal, llegando incluso a provocar –en una versión precedente a la vigente- una declaración de inconstitucionalidad. Lo que no se puede poner en duda es que son del todo incompatibles con “las sanciones que hubieran podido exigirse” (art. 27.2 LGT).

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.

4. La aplicabilidad de la sanción especial a los supuestos de regularización voluntaria

Sentado, pues, que la sanción establecida en la Disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012 es incompatible con los recargos del art. 27 LGT, queda por ver si en el caso de que el contribuyente presentase una declaración complementaria espontánea, respecto de bienes ubicados en el extranjero, le sería, o no, de aplicación la referida sanción del 150% de la cuota íntegra.

El presupuesto de hecho de comisión de la infracción es nítido, más allá de su extraña formulación: “la aplicación de lo dispuesto en el art. 39. 2 LIRPF (...) y [aunque debiera de haberse dicho “o”, por cuanto ambos supuestos son incompatibles entre sí] en el art. 134.6 LIS”. Si se aplica el régimen de ganancias de patrimonio no justificadas –en su nueva modalidad relativa a las que trajeran causa de patrimonio ubicado en el extranjero– la consecuencia ligada al mismo es la comisión de la infracción especial regulada en la Disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012.

Nótese que el texto legal no dice que la infracción se cometa por disponer en el extranjero de bienes y derechos –de entre los sujetos a obligación de información– no declarados, sino por la aplicación del régimen especial relativo a las ganancias de patrimonio no justificadas derivadas de dichos hechos. Si no se aplica por la Administración tributaria dicho régimen, no se ha cometido la infracción. Siendo así que sólo la Administración tributaria puede aplicar dichos preceptos, es precisa –curiosamente– su colaboración para que pueda entenderse integrado el tipo de esta sedicente infracción.

Pero es que, además, el presupuesto de hecho de aplicación del régimen especial del art. 39.2 LIRPF –o del 134.6 LIS– es, nuevamente, la comisión de una infracción: El no haber presentado en plazo la declaración informativa. Así las cosas estaríamos ante un extraño concurso ideal de sanciones –considerando que el régimen de las ganancias no justificadas de patrimonio fuese una sanción impropia¹³– superpuestas entre sí: La omisión de información (sancionable) es el presupuesto de hecho de la aplicación del régimen especial de ganancias no justificadas (en la práctica, de naturaleza sancionadora), que constituye el tipo propio de un tercer ilícito. No ya *bis in ídem*, sino *ter in ídem*.

¿Cuándo se habrá de aplicar por la Administración tributaria el susodicho régimen especial de ganancias no justificadas por bienes y derechos en el extranjero que no se hubieran declarado en tiempo y forma? “*En todo caso*” cuando se tenga constancia de la “tenencia, declaración, o adquisición de bienes y derechos” en tales condiciones (art. 39.2 LIRPF, la cursiva es mía).

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

13 En el sentido que a esta expresión se le ha dado en la doctrina italiana por L. Del Federico: *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Giuffrè, Padua, 1993.

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 previamente informado, pero no a los casos en los que respecto de los mismos se hubiese presentado una “declaración”, por ejemplo, complementaria.

Hay dos supuestos, con todo, respecto de los que el precepto legal excluye la aplicación del régimen especial y, con ello, de las sanciones del 150%, que para quienes defienden que la ganancia no justificada de patrimonio no sería un componente imponible más, sino el resultado de la aplicación de una presunción, se trataría de los dos únicos medios de prueba que podrían desbarolar la susodicha presunción:

- a. “cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos “corresponde (sic) con *rentas declaradas*”; o bien
- b. “con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este impuesto”. (art. 39.2 § 2º LIRPF).

Prescindiendo, por razones de brevedad, del segundo supuesto de exclusión, conviene fijar la atención en el primero.

Nuevamente aquí, la ley no distingue. Dice “rentas declaradas” y no aclara, por ejemplo, en tiempo y forma oportunos.

¿Qué puede significar “rentas declaradas” como causa de exclusión de la aplicación de este régimen especial de ganancias no justificadas de patrimonio y de su correlativo régimen especial sancionador?

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 actividad hubiera sido superior a ese importe. La diferencia no podría calificarse como ganancia de patrimonio no justificada.

Resulta innegable que va a poder desplegar sus efectos sobre bienes y derechos que llevaban en el patrimonio del contribuyente desde fechas anteriores. 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

Desde el momento en que ese patrimonio ubicado en el extranjero tuviera su origen en una renta derivada de una actividad económica sujeta al régimen de estimación objetiva en el IRPF el contribuyente estaría en condiciones de acreditar que “la titularidad del mismo corresponde con rentas declaradas” (art. 39.2 §2 LIRPF) y, por lo tanto, no se le aplicarían las gravosas consecuencias derivadas del régimen especial previsto para las ganancias patrimoniales no justificadas procedentes de dichos bienes.

Otra posible interpretación pasaría por entender que la expresión “rentas declaradas” ampararía, también, las declaradas, en el IRPF o IS, de forma espontánea pero extemporánea¹⁴. Aun cuando, ciertamente, no se compadece bien esta interpretación con el hecho de que el art. 39.2 LIRPF se refiera, entre sus presupuestos de aplicación, a la “declaración” de patrimonio ubicado en el extranjero respecto del que no se hubiera informado con carácter previo.

Una tercera acepción de la expresión “rentas declaradas” 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*. No es el ISD vigente un impuesto sobre el caudal relicto, como el *estate tax* norteamericano, ni sujeta a gravamen la transmisión de bienes y derechos, como el ITPAJD. Es, así se describe en la exposición de motivos de su ley reguladora, 29/1987, y se configura en sus elementos esenciales, como un tributo que grava las adquisiciones, no las transmisiones, de renta, y que tiene como punto de referencia el enriquecimiento gratuito de su adquirente. De hecho, tanto la normativa del IRPF¹⁵, como la del ISD¹⁶ y los autores que se han ocupado del particular¹⁷, proclaman el carácter complementario e incompatible de ambos impuestos.

El presupuesto de aplicación de la ficción o, para quien así lo entienda, la presunción de renta no se aplica en el caso de que el patrimonio traiga causa de “rentas declaradas”, sin que se matice en qué impuesto de entre los que gravan la renta, también el ISD. 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 referido.

En este mismo orden de cosas, 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

14 **Cfr.** en este sentido E. Simón Acosta, “Arbitrariedades...”, pp. 59 y ss. Este mismo autor, aun cuando lo considera defendible –pues su razonamiento contrario a este régimen especial discurre por otra calificación jurídica- no deja de señalar que “el arrepentimiento espontáneo y la reparación del daño son circunstancias atenuantes de los ilícitos contra el patrimonio que difícilmente se entiende que en este caso hayan sido excluidos de plano” (*ibidem*, p. 66).

15 Art. 6.4 LIRPF: “No estarán sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

16 Art. 4 RISD: “...en ningún caso un mismo incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

17 **Cfr.** por todos, L. Bermúdez, L. Pérez de Ayala y M. Pérez de Ayala, *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Lex Nova, 2001, pp. 33 y s. Hasta el punto que se ha llegado a proponer la absorción del ISD por el IRPF, desde el momento que comparten su objeto imponible, la renta (*vid.* C. Checa González, *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Marcial Pons-Idelco, 1996).

en esta disposición adicional” (la cursiva es nuestra). 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.

Otra línea argumental que conduce, de forma más sencilla, a que resulte defendible el que no se aplique la sanción del 150% cuando sea el propio contribuyente quien haya puesto en conocimiento de la Administración tributaria la existencia del patrimonio ubicado en el extranjero mediante la presentación de una declaración complementaria pasa por recurrir a lo prescrito con toda rotundidad en el art. 179.3 LGT:

“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.”

En este mismo sentido, el presupuesto de hecho de la infracción establecida por la Disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012 comienza diciendo “la aplicación de lo dispuesto en el art. 39.2...” Pues bien, quien aplica dicho artículo es, siempre, la Administración tributaria¹⁸. 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 declaración¹⁹. 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.

Si entendemos que el art. 39.2 LIRPF –y su equivalente en el IS- establecen una mera presunción, es consustancial a dicha categoría jurídica el que –tratándose de una norma de regulación de la prueba de los hechos- sea aplicada por quien ve facilitada en virtud de la misma la prueba de los hechos constitutivos de su derecho. En este caso, la Administración, a quien corresponde probar la realización del hecho imponible.

Pero es que, incluso si caracterizamos tal concepto como ficción jurídica –y a esta conclusión se llegará enseguida por lo que se refiere al régimen especial aplicable a las que traigan causa de patrimonio ubicado en el extranjero- las conclusiones en cuanto a su eventual declaración no cambian. Se trata de una ficción, de un componente imponible, destinado a ser aplicado únicamente por la Administración, en absoluto previsto para ser objeto de declaración por el contribuyente.

18 Este palmario defecto de técnica legislativa –atribuir la comisión de la infracción a la propia Administración que “aplica” el precepto- fue tempranamente señalado por quien, como funcionaria en activo, no dejaba de temer que pudiera terminar siendo imputado quien aplicó el artículo (*vid.* I. Espejo Poyato, “La recurrente...”, *ob.cit.*, p. 10).

19 Como señala E. Simón Acosta (“Arbitrariedades...”, p. 63), respecto del régimen general de las ganancias no justificadas “...no son un elemento más de la renta gravable que el contribuyente deba declarar y autoliquidar...” y continúa, reproduciendo una Resolución del TEAC de 21 de septiembre de 1994, “no constituye(n) ontológicamente una categoría de renta «incremento de patrimonio» susceptible de ser declarada como tal”.

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 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.

Desde luego, esta es la situación en el territorio histórico de Vizcaya, cuya norma reguladora del particular lo dice expresamente:

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 que se refiere la Disposición Adicional Vigésimoséptima de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (el subrayado es mío).²⁰

Otro argumento que abona esta interpretación tiene que ver con la comisión eventual de un delito fiscal. 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.

Un tercer camino por el que se podría enervar la eventual aplicación del concepto de ganancia no justificada de patrimonio, o presunción de renta, aquí tratados, en relación con el patrimonio ubicado en el extranjero pasa por la forma efectiva en la que se encuentre materializado dicho patrimonio.

De todo lo expuesto se deduce que el régimen especial de ganancias no justificadas de patrimonio examinado arranca de la declaración, o descubrimiento, de bienes y derechos ubicados en el extranjero y de los que fuese titular

20 Art. 50.3 de la Norma foral de Vizcaya 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Lo mismo se establece para los contribuyentes sujetos al mismo en la Norma foral de Vizcaya 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades. 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), Guipúzcoa (arts. 1.2 y 2.7 de la Norma foral 5/2013, de 17 de julio) 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.

el contribuyente residente en España respecto de los que no se hubiese evacuado la correspondiente declaración informativa (720). Qué duda cabe que el listado de los bienes y derechos a los que afecta tal obligación de información resulta prolijo; pero basta enumerarlo para adivinar sus fisuras:

- a. Bienes inmuebles, y derechos sobre los mismos, situados en el extranjero;
- b. Cuentas en entidades financieras abiertas en el extranjero, sobre las que se tenga algún poder de disposición;
- c. Títulos, activos o valores representativos del capital social de cualquier clase de entidad;
- d. Fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades jurídicas;
- e. Cesión a terceros de capitales propios situados en el extranjero;
- f. Seguros de vida o invalidez, de los que sean tomadores;
- g. Rentas vitalicias o temporales de los que se sea beneficiario, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

Lo que está fuera de toda duda es que la aplicación de los tradicionalmente llamados recargos únicos “excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse” y, en el caso de que el retraso en la declaración fuera inferior a los 12 meses, “de los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración”

Este es, en definitiva, el listado completo de las modalidades de patrimonio sito en el extranjero sujetas a la obligación sistemática de información. Por lo tanto, no se ha de informar a la Administración mediante el oportuno 720, no resultando, en consecuencia, de aplicación lo prescrito en el art. 39.2 LIRPF o 134.6 LIS, ni el régimen especial sancionador concomitante al mismo, respecto de otros bienes y derechos distintos de los enunciados²¹. Como, por ejemplo:

- a. El oro u otros metales o piedras preciosas;
- b. Los objetos de arte y cualquier bien mueble de extraordinario valor;
- c. Los vehículos de tracción mecánica para el transporte terrestre, aéreo o marítimo;
- d. Los semovientes;
- e. Los derechos inmateriales de propiedad intelectual o industrial;

21 Conclusión ésta que no es uniforme en todo el territorio nacional, pues las normativas forales paralelas a la estatal presentan sus variantes al respecto, extendiéndose la obligación de información, en tales casos, a bienes muebles, por ejemplo, y no teniendo necesariamente que cumplimentarse la misma, por otra parte, en formato electrónico.

- f. Otros activos financieros diferentes de los mencionados en la normativa como, por ejemplo, los derechos consolidados en planes de pensiones y sistemas equivalentes de previsión social.

Todos y cada uno de dichos bienes y derechos, no teniendo la relación carácter exhaustivo, no están afectados por las obligaciones de información respecto de bienes patrimoniales ubicados en el extranjero, de ser aplicable la normativa de régimen común que no foral. La presentación de una declaración espontánea extemporánea relacionada con los mismos no podría comportar, en ningún caso, la aplicación del régimen especial de ganancias no justificadas de patrimonio o rentas presuntas. Ni, por tanto, ni la comisión de la infracción tipificada en la Disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012, ni las de las establecidas en la Disp. ad. 18ª.2 de la LGT.

Ni que decir tiene, que este régimen especial sólo se aplica respecto de los bienes y derechos sujetos a la obligación específica de informar –los ubicados en el extranjero– de forma y manera que si, por cualquier vía, los mismos se atrajeran al territorio nacional procediendo a su regularización en el mismo, ninguna de las consecuencias jurídicas aquí descritas entrarían en juego. Presentando la correspondiente complementaria se liquidarían los recargos a que hubiera lugar, quedando regularizada la situación.

Una última derivada en la aplicación del susodicho régimen es el uso de la palabra “tenencia” como presupuesto de hecho determinante de su aplicación. Como bien se ha señalado²², no presentando mayores complicaciones en el caso de titularidades dominicales clásicas y directas, puede generar considerables problemas interpretativos –en particular en cuanto al cálculo de los límites cuantitativos determinantes de la obligación de información– en el caso de que la titularidad de los bienes y derechos, la gestión de los mismos y de sus rentas, venga ordenada por un contrato fiduciario.

El epígrafe quinto de este trabajo se dedicará a examinar detalladamente los flecos que presenta todo este régimen especial aplicable a los patrimonios poseídos en el extranjero desde la perspectiva del Derecho comunitario. Conviene, con todo, avanzar ahora un argumento de Derecho comunitario particularmente relevante para justificar que en el caso de que se haya presentado una declaración complementaria no cabe aplicarse por la Administración los regímenes especiales de ganancias no justificadas de patrimonio y rentas presuntas.

Dos sentencias relativamente recientes del Tribunal de Luxemburgo²³ enjuiciaban la proporcionalidad –y consecuente admisibilidad en Derecho– de dos disposiciones que ampliaban sustancialmente los plazos de prescripción tributaria, distinguiéndose entre aquellos casos en los que la Administración hubiera dispuesto de indicios de un eventual incumplimiento de los deberes tributarios del contribuyente y aquellos en los que esto no fuera así. Si, por cualquier razón –como por ejemplo, la presentación de una declaración del contribuyente, incluso incompleta o tardía– la Administración hubiera tenido de alguna forma cierto conocimiento del ilícito tributario, la ampliación del plazo de prescripción no resultaría proporcionada. En caso contrario, podría o no serlo pero, desde luego, si la Administración hubiera estado en condiciones de actuar, máxime merced a un acto explícito de colaboración del contribuyente, para discernir la realidad de lo ocurrido, no tendría razón de ser –y resultaría desproporcionado– que se ampliase sustancialmente los plazos de prescripción –en realidad de caducidad–

22 Vid. E. Simón Acosta, “Arbitrariedades...”, p. 49.

23 Tanto la STJUE de 11 de junio de 2009, C-155/08 y C-157/08, como la de 15 de septiembre de 2011, C-132/10, se refieren a supuestos de hecho parejos a la normativa española aquí examinada, por cuanto en ambos casos las normativas belga y holandesa de referencia ampliaban los plazos de prescripción de las facultades de la Administración tributaria en lo relativo a situaciones jurídicas con ramificaciones en el extranjero. Sobre el particular *vid.* el magnífico trabajo publicado por H. López, “Deber de información...”, pp. 5-48.

establecidos para que se ejercitasen las facultades públicas de investigación, liquidación y recaudación de las deudas tributarias.

De entre toda la información sobre bienes y derechos ubicados en el extranjero que se exige facilitar al contribuyente al menos una parte –la relativa a cuentas corrientes y activos financieros- difícilmente podría alegar la Administración que no la conocía, a la vista de la velocidad de cruce que está alcanzando en los últimos meses el desarrollo del llamado intercambio automático de información. Empieza a tener poco sentido –más bien ninguno- que se obligue al contribuyente a facilitar determinada información que conforme al denominado *Common Reporting Standard* –el modelo estandarizado de intercambio de información- lanzado por la OCDE el 15 de julio de 2014 y adoptado por 51 países²⁴ –entre ellos España- el 29 de octubre de 2014, se supone que ya debería de estar en poder de la Administración tributaria. Y, mucho menos, a sancionarle por no haber informado de lo que la Administración tributaria ya se supone que conoce.

Si el Tribunal de Luxemburgo no ve razón alguna para que se amplíen los plazos de prescripción respecto de supuestos en los que la Administración hubiera tenido indicios del incumplimiento tributario gracias a, entre otros casos, la colaboración del contribuyente, ¿cómo enjuiciaría la consecuencia jurídica –imprescriptibilidad del crédito tributario- que, aparentemente, el ordenamiento tributario español pudiera llegar a pensarse que reserva para estos casos?

La lógica es aplastante. Cuando es el propio contribuyente quien pone en conocimiento de la Administración tributaria –aun tardíamente mediante la presentación de una declaración espontánea extemporánea- la existencia de bienes y derechos de su propiedad ubicados en el extranjero no declarados hasta ese momento, se está poniendo a los órganos administrativos en condiciones más que favorables para investigar la realidad de los hechos, de lo acaecido. No tiene, pues, sentido, disponer para estos casos una ampliación de los plazos ordinarios de prescripción.

Si, 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.

Una consecuencia tan gravosa podría llegar a tener alguna justificación, y sin perjuicio de las dudas que incluso en este caso cabría expresar al respecto²⁵, para los casos en los que la Administración no hubiera tenido indicios del incumplimiento, con el objeto de preservar adecuadamente la integridad del crédito tributario puesto en peligro por la ocultación de los hechos de que trae causa su nacimiento.

24 Albania, Anguila, Argentina, Aruba, Austria, Bélgica, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Colombia, Croacia, Curazao, Chipre, República Checa, Dinamarca, Estonia, Islas Feroe, Finlandia, Francia, Alemania, Gibraltar, Grecia, Guernsey, Hungría, Islandia, Irlanda, Isla de Man, Italia, Jersey, Corea, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malta, Mauricio, México, Montserrat, Países Bajos, Noruega, Polonia, Portugal, Rumanía, San Marino, República Eslovaca, Eslovenia, Sudáfrica, España, Suecia, Islas Turcas y Caicos y Reino Unido.

25 Los únicos delitos respecto de los que el Código penal español prevé la imprescriptibilidad de la acción encaminada a su persecución son los de lesa humanidad, genocidio, contra las personas o sus bienes en caso de conflicto armado, y terrorismo con resultado de muerte. No parece razonable, proporcionado, que junto a estos supuestos de hecho se alinee, ahora, un ilícito administrativo, el impago de la deuda tributaria cuando se hubiesen incumplido las obligaciones de información respecto del patrimonio del que se fuera titular en un país extranjero, incluso cuando el mismo fuera otro Estado miembro de la UE o un país con quien España tuviera suscritos acuerdos para el intercambio de información con trascendencia tributaria.

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 referido

Pero cuando es el propio contribuyente quien ha puesto a la Administración en la pista de lo acontecido, lo que dicta un juicio de proporcionalidad ajustado a lo que debiera de ser un sistema tributario justo, razonable, no es una sanción de imprescriptibilidad de la deuda tributaria y su imputación al ejercicio más lejano de entre los no prescritos y, de consuno, no se olvide, la correspondiente comisión de una infracción muy grave para la que se prevé una sanción, nada menos, que del 150% de la cuota liquidada.

Lo suyo, en tales casos, sería que la Administración tributaria -conforme a los plazos ordinarios de prescripción de la deuda tributaria- iniciase un

procedimiento de inspección encaminado a esclarecer la realidad de lo ocurrido y practicar las liquidaciones a que hubiese lugar, a tenor de los créditos tributarios que se hubieran dejado de ingresar, y, en su caso, con la exigencia de las sanciones derivadas de las infracciones cuya realización se pudiera probar.

Ya sabemos que no es esto lo que al respecto establece la normativa española. Pues bien, quizás podría considerarse que respeta las exigencias del principio de proporcionalidad, tal y como este se entiende por la jurisprudencia comunitaria, la consecuencia que para las declaraciones espontáneas extemporáneas reserva el ordenamiento tributario español, la aplicación de unos recargos únicos más -en el caso de retrasos superiores al año- de los intereses de demora que correspondiese, junto con la liquidación, naturalmente, de la cuota tributaria.

Lo que no parece que resultaría admisible -habiendo colaborado el contribuyente en el esclarecimiento de los hechos al poner a la Administración en la pista sobre los mismos mediante una declaración, aun extemporánea- en términos de proporcionalidad, sería la calificación de todo el patrimonio ubicado en el extranjero -y, se ha de insistir, cuya existencia se ha evidenciado por el propio contribuyente- como renta del último ejercicio no prescrito (arts. 39.2 LIRPF o 134.6 LIS), imputable a la base liquidable, luego sujeta a la tarifa progresiva. Y no digamos ya que -al aplicarse tales preceptos- se impusiera una sanción disparatada del 150% de "la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados" (Disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012). Que, no se olvide, ya de por sí es una cuota íntegra construida a lomos de una sedicente presunción *iuris et de iure* o ficción de renta respecto de las que las posibilidades de prueba en contrario del contribuyente, en cuanto a su existencia real, están algo más que capitidismuinadas²⁶.

En definitiva, si ya de por sí todo este régimen especial es algo más que endeble, en términos de proporcionalidad, su insostenibilidad es ya algo más que manifiesta en el caso de que se pretendiera aplicarlo, con toda su virtualidad sancionadora, a aquellos casos en los que hubiera sido el propio contribuyente, mediante la presentación de una declaración complementaria extemporánea, quien hubiera puesto a la Administración en condiciones de conocer el patrimonio que el mismo pudiera tener en el extranjero. No digamos nada ya, si el país en el que esos bienes

26 Y, sin embargo, como de forma notoria y reciente ha trascendido en prensa, parece que la AEAT ha comenzado ya a aplicar este régimen especial en todo su esplendor, confiscando a un jubilado la integridad, y más, del patrimonio ubicado en el extranjero que había regularizado de forma espontánea (Cfr. al respecto E. Alarcón, "Una norma inaplicable" en *Iuris&Lex*, 12/06/2015, p. 6).

hubieran estado depositados fuese otro Estado miembro de la Unión Europea o con quien el Estado español tuviese suscritas convenciones encaminadas al intercambio de información y la asistencia mutua en materia tributaria²⁷: “Estas normas 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 ésta sea sólo previa solicitud)”²⁸.

5. La compatibilidad constitucional del régimen especial

Son diversos los preceptos constitucionales que se ha venido considerando que el conjunto de normas de referencia vendría a vulnerar, desde distintos puntos de vista. Por una parte habría que referirse a los directamente vinculados con la ordenación legal de un sistema tributario que obedeciese a las premisas de justicia que respecto del mismo se establecen en nuestra Constitución –seguridad jurídica y capacidad económica– y, por otra, las que se predicen respecto de cualquier régimen jurídico sancionador.

Un primer flanco de debilidad que presenta todo este régimen jurídico deriva de su carácter retroactivo. Es bien sabido que, por sí misma, la retroactividad no está proscrita en Derecho tributario. Aun cuando la regla general es que las normas tributarias referidas a impuestos periódicos se aplicarán respecto de los ejercicios devengados a partir de su entrada en vigor, su aplicación se puede excepcionar, justificadamente. No obstante lo cual, dicha retroactividad no puede extenderse a disposiciones sancionadoras ni entrar en conflicto con otros principios basilares del Derecho tributario, como el de seguridad jurídica o el de capacidad económica. No puede resultar, en definitiva, arbitraria, no razonable²⁹.

Ya se ha señalado más arriba que, aparentemente, el régimen especial de imputación de rentas coligado a la falta de presentación de declaraciones informativas sobre bienes y derechos poseídos en el extranjero no afectaría sino a ejercicios posteriores a la entrada en vigor de la Ley 7/2012 en la que se establece. Respetaría, pues, en principio, lo prescrito en el art. 10.2 LGT –por otra parte, ley ordinaria– y, lo que es más trascendente, si cabe, los principios constitucionales que presiden nuestro ordenamiento tributario.

Y, sin embargo, esta irretroactividad es, a todas luces, más aparente que real. Lo cierto y verdad es que en virtud de lo establecido en el régimen especial aquí descrito, la Administración tributaria va a practicar unas liquidaciones por obtención de rentas –más allá y con independencia de que se quiera ver en las mismas la aplicación de una

27 El Tribunal de Luxemburgo tiene declarado que las disposiciones comunitarias relativas a la preservación de la libertad de circulación de capitales (art. 63 TFUE) son aplicables –con los debidos matices– a aquellos terceros Estados cuyo régimen jurídico fuese parejo, a estos efectos, al de los Estados miembros de la UE. *Cfr.* por todas, las SSTJUE de 18 de diciembre de 2007, *Skatteverket* (C-101/05) y de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04). El carácter desproporcionado del régimen especial aquí estudiado no vendría alterado, pues, por el hecho de que los bienes y derechos del contribuyente respecto de los que se hubiera incumplido la obligación de informar estuvieran ubicados en un tercer Estado con el que España tuviera suscritos acuerdos de intercambio de información tributaria. *Sobre esta cuestión, vid.* P. Pistone, “The impact of the European Law on the relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation”, en *Intertax*, 2006, vol. 34, n. 5, pp. 236 y ss.

28 R. Falcón y Tella, “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, p. 11.

29 *Vid.* por todas, las SSTC 116/2009, de 18 de mayo y la 176/2011, de 8 de noviembre.

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

7/2012

presunción³⁰ o el desarrollo de una ficción³¹- cuyo origen, fundamento, base real se asentará, en muchos casos, sobre situaciones jurídicas anteriores al año 2012.

Probablemente la Administración tributaria trate de hacer valer que el contribuyente siempre tuvo la posibilidad de evitar la producción de tales efectos –respecto de situaciones nacidas con anterioridad al 31 de octubre de 2012- presentando antes del 30 de noviembre de dicho año la declaración especial de regularización –“amnistía fiscal”- articulada en el RDL 12/2012, de 30 de marzo del mismo año, o/y la declaración informativa relativa a los mismos, antes del 30 de abril de 2013. Pero semejante circunstancia no modifica en absoluto lo que es una realidad incontestable: 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.

Estaríamos, pues, ante un grado de retroactividad máxima de la ley tributaria –afectaría a situaciones jurídicas pretéritas, ya consolidadas- que el Tribunal Constitucional podría considerar contraria a las exigencias propias

30 Se puede decir que es predominante la opinión de los autores que ven en los arts. 39 LIRPF y 134 LIS –en sus versiones clásicas- sendas presunciones legales en cuya aplicación e interpretación se ha de atender a su naturaleza procesal, de ordenación de la prueba de los hechos. **Vid.** por todos, I. Jiménez Compaired, *Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, 1996 y P. Chico de la Cámara, *Las ganancias no justificadas de patrimonio*, Marcial Pons, 1999. La jurisprudencia del Tribunal Supremo, por otra parte, también ve, en este sentido, en estos preceptos, dos presunciones concatenadas: Una sustantiva –el patrimonio cuya adquisición no resulte justificada se califica como incremento de patrimonio- y una segunda temporal, imputándolo al ejercicio respecto del que se descubran. **Cfr.** SSTs de 29 de marzo de 1996, 19 de junio de 2008, 8 de septiembre de 2011, 8 de marzo de 2012, 5 de octubre de 2012, y 18 de octubre de 2012,.

31 Una minoría de la doctrina científica –entre la que destaca D. Marín-Barnuevo Fabo, *Presunciones y técnicas presuntivas*, McGraw-Hill, 1996, p. 162- y cierta jurisprudencia aislada (SSTs de 25 de enero, 13 y 19 de octubre de 1992, 29 de noviembre y 1 de diciembre de 1993), vienen defendiendo que el concepto de ganancia de patrimonio no justificada, o su equivalente de renta presunta en el IS, constituyen una categoría más de renta –como los rendimientos del trabajo, del capital, o las ganancias patrimoniales-, eso sí, configurada por el legislador de modo singular. En cuanto a estos artículos específicamente incorporados a nuestro ordenamiento en el marco de la reforma del 2012 no falta quien relativiza el problema de su naturaleza jurídica al referirse a lo dispuesto en los mismos como “ficción legal o, si se prefiere, por presunción *iuris et de iure*” (E. Simón Acosta: “Arbitrariedades y excesos...”, p. 45) afirmando, con todo, que “nos encontramos más cerca de un nuevo elemento del hecho imponible del impuesto que de una presunción...” *Ibidem*, p. 51.

del principio de seguridad jurídica³² 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” (art. 39.2 LIRPF) sitúa a los ciudadanos, como tempranamente señaló Alarcón, “en un estado de latencia tributaria eterna, que arrostraríamos toda nuestra existencia...”³³ Lo que, por mucho que se empeñe el redactor de la norma en afirmar lo contrario, se traduce en una imprescriptibilidad *de facto* de las obligaciones tributarias.

En otro orden de cosas, conviene examinar si la aplicación de este novedoso régimen especial aplicable a determinados bienes y derechos radicados en el extranjero es o no respetuoso con el principio de capacidad económica como límite y criterio de ordenación de los tributos. En este sentido, el Tribunal Constitucional³⁴ viene admitiendo que el Derecho tributario haga uso de presunciones y reglas especiales de valoración o calificación de los hechos, siempre y cuando su aplicación no conduzca a la sujeción a gravamen de rentas inexistentes o ficticias.

¿Las nuevas disposiciones aquí examinadas –los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 LIS- son de naturaleza presuntiva o establecen una ficción jurídica incompatible con el principio de capacidad económica? En el caso de que se trate de patrimonio ubicado en España la presunción legal se puede desarbolar, sin limitación alguna, siempre 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” (art. 39.1 LIRPF). En el supuesto de que ese patrimonio radicase en el extranjero, por el contrario, no se permite al contribuyente la práctica de semejante prueba. Se aplica la imputación de renta al ejercicio más antiguo de entre los no prescritos “en todo caso”.

En realidad, en estos nuevos párrafos de los arts. 39 LIRPF y 134 LIS, no se está propiamente ante una presunción *iuris tantum* quedando restringida la posibilidad de prueba en contra a dos extremos –la demostración de que se trata de “rentas declaradas” o que cuando se obtuvieron no se tenía la condición de contribuyente del IRPF ó IS- sino que se está ante una ficción jurídica, que prescinde por completo de la realidad; ni siquiera pretende acercarse a la misma mediante una prueba por indicios basada en las reglas de la probabilidad, simplemente, lo que haya ocurrido o dejado de ocurrir resulta, a efectos tributarios, intrascendente. La realidad del hecho base – cierto patrimonio oculto en el extranjero que no traiga causa de rentas declaradas o de períodos en los que no se era contribuyente- lleva consigo la afirmación de una consecuencia taxativa, “en todo caso”, que no guarda relación de causalidad con el hecho del que deriva: Imputación “...en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos...” (art. 39.2 LIRF). Independientemente de que se tenga la constancia de que trajera causa, por ejemplo, de rentas exentas o de períodos prescritos. 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

32 En el mismo sentido, si el Tribunal de Luxemburgo tiene dicho que “un plazo de prescripción (su restricción para el contribuyente) debe fijarse por anticipado para cumplir su función de garantizar la seguridad jurídica” (STJUE, de 12 de diciembre de 2013, *Test Claimants in the Franked Investments Income Group Litigation*, C-362/12 § 33), ¿qué diría del establecimiento retroactivo de la imprescriptibilidad de la deuda tributaria para determinados supuestos?

33 E. Alarcón: “Imprescriptibilidad de deudas tributarias: ¿retroactividad?”, en *Juris & Lex*, 14/12/2012, p. 18.

34 *Cfr.* por todas las SSTC 146/1994, de 12 de mayo y 194/2000, de 19 de julio.

económica inexistente³⁵. La tacha de inconstitucionalidad, en este sentido, es bastante más que probable, en el caso de que se llegase a plantear la oportuna cuestión por algún juez o de que –insospechadamente– el Tribunal Constitucional llegase a admitir un recurso de amparo al respecto por entender vulnerados los arts. 14 o 24 Ce –es sabido que el art. 31 Ce no goza de tal amparo– y considerarse el particular de trascendencia suficiente.

Un último frente constitucional que podría abrirse al respecto, aun cuando el Tribunal Constitucional no viene siendo muy receptivo al respecto³⁶, sería en relación al principio de no confiscatoriedad (art. 31.1 Ce) si se advierte –como más adelante se verá– que con gran facilidad se puede alcanzar –de aplicarse en toda su virulencia este régimen especial– lo que parecía imposible cuando así lo afirmó nuestra Corte constitucional, “un tipo medio de gravamen (sic) del 100% de la renta” (STC 150/1990, FJ 9º).

Si, por el contrario, como defiende Simón Acosta, este régimen especial no fuese de naturaleza tributaria sino sancionadora, el juicio de inconstitucionalidad sería idéntico, aunque la argumentación discurriría en este caso por la vulneración del art. 25 Ce y de los principios que rigen, en razón del mismo, el Derecho sancionador tributario.

En lo que se me alcanza, a la fecha, existen recursos de inconstitucionalidad planteados contra las disposiciones reguladoras de la llamada “amnistía fiscal”, pero ninguno por lo que concierne a las disposiciones que establecen el régimen de obligaciones de información sobre bienes y derechos ubicados en el extranjero, la imprescriptibilidad de la deuda tributaria relativa a los mismos y sus concomitantes regímenes sancionadores. Pero de seguir así la AEAT, no es difícil predecir que se llegará a residenciar el particular en el TC.

6. La compatibilidad con el Derecho comunitario del régimen especial

En este orden de cosas, dos son los principios fundamentales de la Unión que pueden verse afectados por la norma española: la libre circulación de capitales, regulada en el artículo 63 TFUE –“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”– y la libre prestación de servicios, garantizada por el artículo 56 del propio texto fundamental comunitario.

El régimen jurídico aquí expuesto evidencia –de forma fehaciente e indubitada– un tratamiento tributario sustantivo y procedimental completamente diferente para los bienes y derechos ubicados en el extranjero –sin distinción alguna por lo que a otros Estados miembros de la UE se refiere– respecto del que se dispensa a los radicados en España. Como se ha señalado, este diferente régimen jurídico se proyecta en tres direcciones, las tres, por cierto, abierta o solapadamente sancionadoras:

35 E. Simón Acosta en un comentario de urgencia sobre el particular (“Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 847/2012) advirtió rápidamente la naturaleza de ficción de esta disposición que, *ope legis*, transforma un patrimonio en renta, arbitrariamente imputada a un determinado ejercicio y prescindiendo, por completo, de la realidad. “...la consideración como ganancia no justificada se configura por el anteproyecto como una mera consecuencia automática del incumplimiento de la obligación de declarar, con total independencia de que se haya defraudado o eludido algún impuesto.” R. Falcón y Tella, “El Anteproyecto...”, ob. cit., p. 11. Como viene afirmando el Tribunal Constitucional, el principio constitucional de capacidad económica “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, de 11 de febrero).

36 Cfr. lo escrito por el autor en “De la confiscación”, en F. Adame y J. Ramos (coords.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Prof. Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, Instituto de Estudios Fiscales, 2014, pp. 3221-3240.

- a. Un régimen especial de imputación de rentas, considerablemente gravoso;
- b. Un régimen especial sancionador para los supuestos en los que se aplique aquél, que prevé la imposición de una multa mínima de, nada menos, que del 150% de la cuota liquidada;
- c. Unos deberes de información sustancialmente onerosos cuyo cumplimiento se previene con un régimen específico sancionador algo más que severo.

La diferencia de régimen jurídico aplicable en cada caso es más que llamativa y trascendente. En la práctica, en el segundo caso se le otorga a la deuda tributaria derivada de la aplicación de la referida normativa el carácter de imprescriptible, sin posibilidad alguna –como sí se prevé para el patrimonio radicado en España- de probar que el patrimonio ocultado trae causa de ejercicios ya prescritos.

Ciertamente, no toda medida tributaria que establezca un trato diferenciado en razón de la ubicación de los capitales en el territorio comunitario ha de considerarse, de por sí, una disposición que vulnere la libre circulación de los mismos. Para evaluar dicho extremo el Tribunal de Luxemburgo viene aplicando lo que se conoce como test de proporcionalidad³⁷. En definitiva, el primer filtro que ha de superar la norma en entredicho es el de idoneidad al objeto perseguido. El segundo, la eventualidad de que el mismo fin se pudiera obtener mediante otra disposición que produjera un menor perjuicio al ciudadano. Y el tercer eslabón de proporcionalidad, en sentido estricto, consiste en examinar si hay una relación de equilibrio razonable entre los costes y los beneficios de la medida puesta en cuestión³⁸.

Este juicio de proporcionalidad, más que frecuentemente utilizado por el Tribunal de Luxemburgo para resolver conflictos entre disposiciones nacionales y el Derecho comunitario, se ha utilizado también –como no podía ser menos- para enjuiciar si resultaban o no compatibles con el Derecho europeo –con las libertades fundamentales por el mismo protegidas- normas tributarias de los Estados miembros que –en aras de supuestos intereses superiores- establecían regímenes especiales diferenciados, más gravosos, para las realidades jurídicas que trascendiesen las fronteras de los susodichos Estados. En ocasiones para declararlas contrarias al Derecho

37 *Vid.*, por todos, J. A. Rozas y M. Villar, “La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad”, en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 254, 2006, pp. 73-92; así como M. Ruiz Garjo, “El principio de proporcionalidad como límite en la configuración de las medidas antiabuso por parte de los Estados miembros”, en F. Fernández Marín (dir.) y A. Fornieles Gil (coord.), *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, 2010, pp. 163-176. En lengua italiana vid. la documentadísima monografía de G. Petrillo, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, *Aracne*, 2015, 250pp.

38 “Para que una medida restrictiva esté justificada, debe respetar el principio de proporcionalidad, en el sentido de que ha de resultar adecuada para garantizar el objetivo que persigue, y no debe de ir más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo” STJUE, de 11 de junio de 2009, C-155/08 y C-157/08, §47. En idéntico sentido, *cfr.* también las SSTJUE de 15 de septiembre de 2011, C-132-10, § 31, y 28 de octubre de 2010, C-72/09, §33. El mismo juicio de proporcionalidad se ha utilizado con frecuencia por nuestro Tribunal Constitucional que ya en su sentencia de 16 de diciembre de 1996 (STC 207/1996) señalaba que para comprobar si una medida supera el juicio de proporcionalidad es necesario comprobar si cumple los tres siguientes requisitos: “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)”. Citada por J. Aneiros Pereira, “La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero”, en *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2013, p. 5, analizando, *in extenso*, el régimen especial sobre estos bienes en términos de proporcionalidad.

Estaríamos, pues, ante un grado de retroactividad máxima de la ley tributaria –afectaría a situaciones jurídicas pretéritas, ya consolidadas– que el Tribunal Constitucional podría considerar 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

comunitario³⁹ y, en otras, para considerarlas compatibles con el mismo⁴⁰.

Dicho esto, en el caso del conjunto de medidas desplegadas por el legislador español que establecen un singular trato diferenciado –extraordinariamente más gravoso– por cuanto a la tributación de ciertos bienes y derechos ubicados en el extranjero, respecto al que se procura a los radicados en territorio nacional, lo primero que se ha de decir es que pasaría el filtro de la idoneidad. Qué duda cabe que es adecuada al objeto que se persigue: lograr que el contribuyente declare de forma equitativa las rentas que obtenga en España y aquellas que le procuren sus bienes y derechos ubicados en el extranjero.

Más difícil sería justificar que no era posible conseguir el mismo objetivo mediante disposiciones que no produjeran en el patrimonio del contribuyente un perjuicio tan considerable. Es bastante claro que el juego de la imprescriptibilidad, combinado con las obligaciones específicas de información y los regímenes especiales sancionadores vinculados a todo ello, dan muestras de una beligerancia normativa algo más que considerable. No sería fácil para la Administración española demostrar que no habría sido posible lograr los mismos efectos con disposiciones menos restrictivas de los derechos del contribuyente.

Pero donde ya el juicio de proporcionalidad se haría casi imposible de superar sería en su tercera fase, la de proporcionalidad en sentido estricto. A este respecto es más que significativa la STJUE de 15 de septiembre de 2009. La normativa belga discutida en la susodicha sentencia no es ya que declarase la imprescriptibilidad de la deuda tributaria en el caso de ciertos bienes radicados en el extranjero –como es el caso español– sino que, más discretamente, establecía la ampliación del plazo para su liquidación y cobro, de 2 a 10 años.

Pues bien, el Tribunal de Luxemburgo concluyó al respecto que si la Administración estaba en condiciones de conocer la existencia de los bienes y derechos ubicados en el extranjero, en aplicación de las Directivas comunitarias (2003/48/CE, del Consejo, de 3 de junio, 2011/16/UE, del Consejo, del 15 de febrero y 2010/24/UE, del Consejo, de 16 de marzo), o incluso recurriendo a los procedimientos de intercambio de información establecidos en convenciones internacionales con terceros países, la medida resultaba desproporcionada, sin justificación objetiva suficiente, y, por lo tanto, contraria a las libertades fundamentales, por suponer un obstáculo –una disposición que lo desestimula– a la libre circulación de capitales.

En este mismo orden de ideas, la STJUE de 18 de diciembre de 2007, *Skatteverket* contra A., C-101/05 consideró ajustada a Derecho una disposición sueca que no permitía la aplicación de un beneficio fiscal en el impuesto societario, en relaciones matriz-filial, cuando la residencia de la sociedad que distribuía el dividendo fuera residente

39 Cfr. entre otras muchas, las SSTJUE de 28 de abril de 1998, *Jessica Safir*, de 3 de octubre de 2002, *Daner*, o de 26 de junio de 2003, *Försäkringsaktiebolaget*.

40 Cfr. por todas, las SSTJUE de 28 de enero de 1992, *Bachman*, o de 23 de febrero de 1995, *Aldo Bordesca & Mari Mellado*.

en un país con el que Suecia no tuviera suscrito acuerdo alguno de intercambio de información. Atendidas las dificultades prácticamente insalvables con las que la Administración tributaria sueca se habría encontrado de pretender contrastar la concurrencia de los requisitos exigidos para aplicarse el beneficio fiscal en un país con el que no existía acuerdo de colaboración en materia tributaria, la discriminación, la restricción de la libertad de circulación de capitales que comportaba tal restricción, se consideró proporcionada. Existía un equilibrio razonable entre la situación normativa –ausencia de instrumento de asistencia mutua– y la consecuencia jurídica, restricción del ámbito espacial de aplicación del beneficio fiscal. *A sensu contrario*, en el caso de que se tratase de países – como todos los Estados miembros de la UE– con los que Suecia tuviese acceso a cauces jurídicos de intercambio de información tributaria, la diversidad de los plazos no estaría justificada.

Aplicando la doctrina del Tribunal de Luxemburgo al caso español, es muy claro que las Directivas comunitarias aplicables en materia de intercambio de información permiten ya a la Administración española tener un conocimiento preciso del patrimonio de los residentes en España, sin necesidad de solicitud alguna ni de declaración específica por parte del contribuyente, a través del llamado intercambio automático, al menos en lo atinente a dos de las modalidades de bienes afectados por la normativa aquí examinada: Las cuentas corrientes y los activos financieros generadores de intereses. En ambos casos, por lo tanto, al menos, toda la normativa de obligaciones, consecuencias en materia de imprescriptibilidad y sanciones específicas es calificable como disposiciones que obstaculizan, son disuasorias, la libre circulación de capitales de forma desproporcionada. No con tanta, pero parecida, rotundidad se podría afirmar lo mismo en cuanto al resto de los bienes sujetos a obligación de información, a cuyo conocimiento tendría acceso la Administración tributaria merced a las disposiciones generales de asistencia mutua.

Es en este sentido paradigmático lo que dijo el Tribunal de Luxemburgo en su STJUE de 11 de junio de 2009 respecto de la normativa holandesa que, en lejano paralelo a lo dispuesto en España, alargaba los plazos de prescripción –para supuestos equivalentes a los aquí tratados– de 5 a 12 años: “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”.

Siguiendo este sentir del Tribunal, Falcón y Tella planteaba la posibilidad de que se hubiera alargado “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”⁴¹. El mismo autor habla, en otra de sus reflexiones, de que incluso 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.

En cualquier caso, lo que difícilmente iba a considerar proporcionado el Tribunal de Luxemburgo es la imprescriptibilidad de la deuda tributaria para los bienes ubicados en otro Estado miembro, frente a su prescripción en un plazo más o menos prolongado en el caso de los ubicados en España.

41 R. Falcón y Tella, “El Anteproyecto...” ob. cit., p. 10.

En cualquier caso, lo que difícilmente iba a considerar proporcionado el Tribunal de Luxemburgo es la imprescriptibilidad de la deuda tributaria para los bienes ubicados en otro Estado miembro, frente a su prescripción en un plazo más o menos prolongado en el caso de los ubicados en España

¿Qué no diría el Tribunal de Luxemburgo respecto de una disposición, como la española, que no ya alarga el plazo de prescripción sino que, sencillamente, lo elimina de un plumazo? A mayor abundamiento, ¿qué juicio le merecería el hecho de que siendo el propio contribuyente –no ya la Administración en el ejercicio de sus potestades de obtención de información o de investigación– quien facilitase la información, extemporánea pero espontáneamente, las consecuencias de imprescriptibilidad de la obligación tributaria no se alterasen en absoluto? Sin siquiera entrar a discutir –y sería abundante el argumentario al respecto– lo relativo a los dos regímenes sancionadores vinculados al particular.

En un segundo sentido, y siempre en el marco de las libertades fundamentales de circulación, también parece plausible que el Tribunal de Luxemburgo llegase a considerar el régimen aquí descrito como una flagrante vulneración de la libre prestación de servicios consagrada en el art. 56 del Tratado de Funcionamiento de la UE, desde el momento en que el volumen de obligaciones formales específicas a completar por el residente español que se dispone a invertir en otro Estado miembro su patrimonio constituye un obstáculo innegable a quienes desde dichos Estados pretenden ofrecer sus servicios a los ciudadanos residentes en España.

Abandonando ya lo relativo a las libertades fundamentales de circulación, es posible advertir, también, vulneración del Derecho comunitario en lo que al régimen sancionador se refiere. En este orden de cosas, lo primero que conviene hacer para evaluar cómo podría colisionar el régimen especial aplicable a determinadas inversiones de bienes y derechos en el extranjero por residentes en España aquí descrito con el Ordenamiento comunitario es recordar qué cuantía podría llegar a alcanzar su aplicación completa:

- a. En primer lugar, de la aplicación del régimen de ganancias no justificadas de patrimonio se iba a deducir una cuota íntegra que fácilmente —teniendo en cuenta que a partir de unos 50.000 € nos encontramos con tipos impositivos marginales del 40% y que a ello se habrían de añadir los intereses de demora— se traduce en una carga tributaria superior al 50%;
- b. A esa cifra habría de añadir una sanción, por infracción muy grave, del 150% de la cuota defraudada;
- c. Por último, a lo anterior se habría de sumar el importe de las sanciones específicas que procedieran por razón de la omisión de las obligaciones de información, de 5.000 € por cada dato omitido, con un mínimo de 10.000 €, o de 100€ y 1.500 € respectivamente, en caso de declaración espontánea extemporánea.

En resumen, partiendo de bienes y derechos, por ejemplo, por importe de 100.000 €, sólo entre la carga tributaria por su calificación como ganancia no justificada –pongamos, por ejemplo, 40.000 €– y la sanción específica ligada a la misma –60.000 €– se come el principal. Sin contar, claro está, con lo que correspondiera liquidar en concepto

de intereses de demora y lo que se hubiera de imponer por las sanciones derivadas de la omisión de información⁴². Habida cuenta, además, que la Administración tributaria viene entendiendo –sin duda de forma original- que estando ante tres obligaciones conceptualmente distintas (ζ) –inmuebles, cuentas corrientes y otros activos financieros- la sanción mínima por la omisión de información sobre cada una de dichas categorías comportaría una sanción mínima de 10.000 €, diferenciada de la que correspondiera imponer por cuanto respecta a las otras categorías de bienes sujetos a la obligación de informar. Entre deuda tributaria y sanciones, en definitiva, una carga no inferior al 125%. Incluso nuestro Tribunal Constitucional podría llegar a considerarlo confiscatorio.

Ciertamente, el régimen especial del patrimonio en el extranjero no declarado -su imputación al más antiguo de los ejercicios no prescritos como ganancia no justificada o renta presunta- no se puede considerar, directa y llanamente, como sancionador en sentido estricto. Pero también es verdad que una parte de la doctrina lo calificaría como “sanción impropia o indirecta”⁴³ o, en el mismo sentido, “sanción encubierta”⁴⁴ y que el Tribunal de Derechos Humanos de Estrasburgo 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 de las libertades fundamentales⁴⁵. El derecho de propiedad consagrado en el art. 33 Ce tiene un contenido esencial mínimo que no puede ser invadido –más bien, en este caso, devastado- en aras de la combinación indecente, abiertamente confiscatoria, del deber de contribuir (por cuanto a la carga tributaria) y de la prevención general o especial del incumplimiento del mismo (en lo atinente a las sanciones).

En el mismo orden de razonamientos, el art. 49.3 de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión europea establece que “la intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada, en relación con la infracción”⁴⁶ lo que, como no podía ser de otro modo, se ha recogido en nuestro Derecho sancionador administrativo (art. 131 Ley 30/92) y tributario (art. 178 LGT).

42 Incluso si como acertada y razonadamente expone E. Simón Acosta (“Arbitrariedades y excesos...”, pp. 46-47) no pudieran en este caso sancionarse la omisión de declaraciones informativas por infracción del principio *non bis in idem*, al tratarse de conductas en relación de concurso medial con la principal, el juicio de proporcionalidad no habría de variar en lo sustancial.

43 Cfr. J.A. Sánchez Pedroche, “Sanciones indirectas o impropias en Derecho Tributario”, en *Civitas-REDF*, núm. 91, 1996, pp. 501 y ss., a partir del desarrollo del particular en la doctrina italiana, en particular por L. Del Federico, “Sanciones indirectas, impropias y atípicas en el ordenamiento tributario italiano”, en *Revista Iberoamericana de Derecho tributario*, núm. 4, 1997, pp. 201-228, y 501 y ss. donde analiza la doctrina italiana sobre esta cuestión.

44 Así califica este régimen especial J. Pedreira Menéndez, “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, en *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2013, p. 14.

45 Cfr. lo escrito por el autor en “El TEDH estima que una determinada carga tributaria sobre ciertas rentas de un contribuyente constituye una vulneración del derecho fundamental de propiedad”, en *Revista de Contabilidad y Tributación (CEF)*, núm. 373, 2014, pp. 181-186. Sobre la doctrina del TEDH –*Traversa v. Italy, Kira v. Finland...*– en lo relativo a la preservación del contenido esencial del derecho de propiedad, a propósito del establecimiento de tributos desproporcionados, vid. P. Baker, “Taxation and the European Convention on Human Rights”, en *British Tax Review*, 2000, pp. 211-377 y R. Attard, “Revoking the Irrevocable: The Need to Give Taxpayers in Effective Protection of Rights Granted by the EC Treaty Even in the Case of Final Non-Appealable Acts”, en P. Pistone (ed.) *Legal Remedies in European Tax Law*, IBFD, 2009, pp. 515 y ss.

46 La STJCE de 29 de mayo de 1997, *Klattner* (C-389/95), declaró desproporcionada una sanción tributaria del 100% de la cuota que estaba prevista en el ordenamiento jurídico griego para el caso de que el contribuyente vulnerase la prohibición de importar temporalmente más de un vehículo (vid. E. Traversa, “Protection of the Taxpayer in Relation to Fiscal Penalties in the Case Law of the European Court of Justice”, en P. Pistone (ed.) *Legal Remedies in European Tax Law*, IBFD, 2009, p. 328).

El tipo de la infracción consiste, lisa y llanamente, en “la aplicación” de unos artículos, y el sujeto responsable de dicha actuación no es otro sino la propia Administración tributaria. ¿Dónde se ha de ir a buscar la motivación de la sanción, si la infracción carece de elemento subjetivo?

Así las cosas, y avanzando en esta línea de análisis de los preceptos en juego, parece indudable que la Administración tributaria se habría de encontrar con serios problemas en el caso de que pretendiera fundar una condena penal en el juego de los arts. 39.2 LIRPF o 134.6 LIS. Es bien sabido que la jurisprudencia penal que se ha ocupado de las ganancias no justificadas de patrimonio las ha venido concibiendo –como base para una condena– como parte de una prueba de los hechos por indicios que, en tal sentido, han de resultar consistentes, unívocos y congruentes⁴⁷. Dificilmente, pues, iba a admitirse como base para una condena por delito fiscal una liquidación

tributaria construida sobre la ficción de que se imputasen al ejercicio más antiguo de entre los no prescritos, como renta, un patrimonio no declarado que, fácilmente, se va a poder demostrar que trae causa de ejercicios precedentes, incluso, prescritos.

De lo que se extrae una consecuencia, volvemos sobre ello, 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. Sin perjuicio, bien es verdad, que volviendo así el expediente a la casilla de salida, la Administración tributaria previsiblemente aduciría que, probados tales hechos en la vía penal y resultando los mismos irrefutables, no obstarían los mismos la posibilidad de girar liquidación por “otros hechos” que considerarían distintos: La realización de un hecho imponible construido a lomos de la ficción prevista en los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 LIS, obtención de renta por el importe del patrimonio ocultado, en el ejercicio más antiguo respecto de los no prescritos. A partir de aquí, volcarían sobre el contribuyente toda la ferocidad de los preceptos de referencia y se habría de iniciar la procesión contencioso administrativa.

Ni que decir tiene que el tipo de la infracción perfilado por la Disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012, ya se ha hecho notar más arriba, es extraordinariamente original y, valga la expresión, atípico, aún más, puede decirse que tosco y grotesco. No describe ninguna conducta del contribuyente. No guarda relación alguna con su comportamiento o con sus intenciones. Es verdaderamente singular: “La aplicación de lo dispuesto en el art. 39.2... y (insistimos, querría decir “o”) en el art. 134.6...” De lo que se deduce, pues, que la comisión de la infracción no es factible sin la colaboración inestimable de la Administración tributaria, la única que puede “aplicar” dichos preceptos. Al ir una cosa –la aplicación de los mencionados preceptos– ineluctablemente ligada a la otra –“determinará la comisión de infracción tributaria”– puede decirse que el precepto establece un régimen sancionador de responsabilidad objetiva, expresamente proscrito por nuestro Tribunal Constitucional⁴⁸.

47 Cfr. por todas la STS 2486/2001, de 21 de diciembre.

48 Cfr. por todas las SSTC 75/1990, de 26 de abril y 120/1994, de 25 de abril.

Es tan patente el carácter puramente objetivo y automático de la descrita infracción, la ausencia absoluta de elemento subjetivo en su configuración, que resulta de todo punto imposible motivar su imposición. Siendo así que no media en su comisión comportamiento punible alguno, es ontológicamente inviable evaluar la culpabilidad del infractor. El tipo de la infracción consiste, lisa y llanamente, en "la aplicación" de unos artículos, y el sujeto responsable de dicha actuación no es otro sino la propia Administración tributaria. ¿Dónde se ha de ir a buscar la motivación de la sanción, si la infracción carece de elemento subjetivo?⁴⁹

Como tal vez pareciera que el legislador ha tenido un particular empeño en no dejar de vulnerar al diseñar este régimen sancionador especial ninguno de los principios constitucionales que presiden el orden punitivo, también se infringe de modo palmario el llamado principio de no concurrencia –*ne bis in idem*– recibido en el Derecho tributario por el art. 178 LGT. Para aplicar los, tantas veces aquí referenciados, artículos de los impuestos sobre la renta relativos a las ganancias no justificadas de patrimonio es preciso haber incumplido las obligaciones de información sobre patrimonio ubicado en el extranjero –luego haber cometido las infracciones formales concomitantes a las mismas–; la aplicación de dichos preceptos, a su vez, es el tipo de la segunda infracción. Entre unas y otras, por lo tanto, hay una relación evidente de concurso medial –las primeras son requisito, forman parte del tipo, de las segundas– luego sólo sería punible la infracción más grave. No es esto, claro está –y por qué será que no sorprende– lo que ha pretendido el legislador, que aspira a que todas las sanciones se acumulen de forma notoriamente inconstitucional⁵⁰.

Una última derivada comunitaria de todo el régimen aquí descrito, arrancaría de cómo entiende el Tribunal de Luxemburgo el principio de seguridad jurídica, y su corolario, el de confianza legítima, que exigen "...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)"⁵¹. Queda al criterio del lector juzgar si una infracción de consecuencias extraordinariamente gravosas cuya comisión depende única y exclusivamente de que la Administración decida, o no, aplicar ciertos preceptos, puede considerarse como una normativa clara, precisa y previsible⁵².

49 Si el TEDH ha desarrollado toda una consistente doctrina sobre los elementos objetivos y subjetivos de las infracciones administrativas y sobre la necesidad de motivación suficiente de los actos administrativos por los que se imponen las sanciones (*vid.* J. Martín Queralt, "Procedimiento sancionador tributario y derechos humanos. (Derecho a un proceso equitativo y justo y principio de legalidad penal), en F. Fernández Marín (dir.) y A. Fornieles Gil (coord.), *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, 2010, pp. 383-411), es previsible adivinar qué juicio le merecería una infracción cuya imposición es imposible de motivar, por cuanto, simplemente, carece de elemento subjetivo propio en su configuración.

50 La palmaria vulneración de los principios constitucionales que presiden el ordenamiento sancionador que se advierte en todo este régimen especial ha sido evidenciada desde su promulgación por quienes se han acercado a su análisis (*cf.*, por todos, E. Simón Acosta, "Bienes en el extranjero..." *ob. cit.*). En el sentido propuesto por este mismo autor, que en un artículo posterior ("Arbitrariedades...", p. 56), afirma –razonadamente y siguiendo en esto la opinión de Pedreira ("La obligación de información...", p. 14)– que, en realidad, este régimen especial de imputación de rentas no es tributario, sino sancionador, es una "sanción encubierta", estaríamos, como se afirmaba más arriba, ante un caso no ya de *bis in idem*, sino de *ter in idem*.

51 STJUE, de 12 de diciembre de 2013, *Test Claimants in the Franked Investments Income Group Litigation*, C-362/12 § 44.

52 "En cualquier caso, incluso desde la perspectiva puramente interna, las disposiciones que nos ocupan suponen en la práctica excluir la prescripción respecto a estos bienes y derechos, lo que atenta a la seguridad jurídica." R. Falcón y Tella, "El Anteproyecto de ley...", *ob. cit.*, p. 8.

En este orden de cosas, se han presentado ante la Comisión europea al menos tres denuncias de particulares⁵³ por infracción del Derecho comunitario. Una cuarta se ha presentado, con carácter institucional, por la *Aedaf*, el 3 de junio de 2013.

La Comisión ha iniciado el llamado procedimiento “pre-contencioso” al objeto de evaluar si existe o no materia suficiente para exigir una rectificación y, en caso de no producirse esta, presentar ante el Tribunal de Luxemburgo el correspondiente recurso por infracción del Derecho comunitario, conforme a lo prescrito en el art. 258 TFUE. A la fecha de redactar este artículo, y en el marco del procedimiento que a tal efecto sigue la Comisión, se sabe que se ha iniciado la fase de investigación pero no consta que se haya remitido al Reino de España el preceptivo dictamen motivado, o “carta de emplazamiento”, concretando el objeto y causas de un eventual recurso por infracción del Derecho comunitario, al objeto de que la Administración española pueda alegar lo que a su derecho convenga o tomar las medidas sugeridas por la Comisión para evitar la interposición del susodicho recurso. Veremos en qué acaba todo ello.

7. Conclusiones

De todo lo expuesto, y a modo de sucintas consideraciones finales de conjunto sobre la opinión expresada a lo largo de este trabajo, y sin perjuicio de otra opinión mejor fundada en Derecho, cabe concluir lo siguiente:

1. La infracción tipificada en la disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012 en relación con la aplicación del art. 39.2 de la Ley del IRPF y el 134.6 de la Ley del IS, es de todo punto incompatible con los recargos establecidos en el art. 27 LGT relativos a la presentación de declaraciones espontáneas extemporáneas, que expresa y tajantemente excluyen la posibilidad de imponer “las sanciones que hubieran podido exigirse”.
2. En este orden de cosas, si presentada una declaración espontánea extemporánea por razón de ganancias patrimoniales no declaradas precedentemente la Administración tributaria, no interesándose por el origen de las mismas, liquidase los recargos únicos del art. 27 LGT que en relación a las mismas correspondiesen, no podría, con posterioridad –a salvo de una eventual declaración de lesividad y posterior impugnación contencioso-administrativa de sus propios actos- pretender aplicar las sanciones vinculadas a la omisión de declaraciones de bienes en el extranjero.
3. El régimen especial incorporado a nuestro ordenamiento tributario en el 2012 respecto de las ganancias de patrimonio no justificadas en el IRPF y las rentas presuntas equivalentes en el IS derivadas de bienes y derechos radicados en el extranjero presenta notables puntos de vulnerabilidad constitucional –que no es descartable que se terminen suscitando en una eventual cuestión judicial de inconstitucionalidad- en relación con los principios de seguridad jurídica, capacidad económica y proscripción de la confiscatoriedad.
4. Estos problemas de constitucionalidad son, si cabe, más evidentes en el caso del régimen sancionador ligado a dicho régimen especial de ganancias no justificadas que, con toda claridad, establece sanciones objetivas de las que está por completo ausente cualquier elemento subjetivo de modulación de la responsabilidad del infractor.

53 Peticiones núms. 0393/2013, admitida a trámite el 11 de noviembre de 2013; 0478/2013, admitida a trámite el 15 de noviembre de 2013; y 0566/2013, admitida a trámite el 19 de noviembre de 2013.

5. En este orden de cosas, y no obstante las liquidaciones que por tales conceptos la Administración tributaria pretendiese girar, en el caso de que por razón de las cuantías y circunstancias el supuesto se hubiera de remitir a la jurisdicción penal para que se evaluase la comisión de un delito fiscal, es harto improbable que un juez penal llegase a aplicar el susodicho régimen especial sin advertir en el mismo una flagrante inconstitucionalidad.
6. Todo lo anterior es extrapolable, con mayor razón, al ámbito de las jurisdicciones europeas. En este caso, el contenido que al principio de proporcionalidad se ha dado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos permite afirmar de forma bastante rotunda que cualquiera de ambas Cortes de Justicia, preguntada sobre el particular, terminaría por resolver que el susodicho régimen especial y el sancionador que al mismo va ligado no superan lo que se ha conocido como el “test de proporcionalidad”.
7. Además, al establecerse en el mismo una discriminación no suficientemente justificada en cuanto a los bienes y derechos radicados en un Estado miembro distinto de España, es también previsible que se declarase el mismo –de plantearse una cuestión de prejudicialidad o de iniciarse un procedimiento de infracción por parte de la Comisión europea- contrario al Derecho comunitario por vulnerarse la libre circulación de capitales reconocida en el art. 63 del TFUE.



