

MODELO 720 O LA FLAGRANTE VULNERACIÓN DEL DERECHO COMUNITARIO Y LA CE

José Andrés Sánchez Pedroche

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
UDIMA*

EXTRACTO

La omisión del modelo 720 determina la existencia de ganancias patrimoniales imprescriptibles. Tal extremo y la aplicación retroactiva de las previsiones contenidas en la Ley 7/2012 vulneran el derecho de la Unión Europea y la Constitución española.

Palabras claves: modelo 720, bienes y derechos radicados en el extranjero, ganancias patrimoniales, prescripción y retroactividad.

Fecha de entrada: 01-08-2016 / Fecha de aceptación: 12-09-2016 / Fecha de revisión: 22-09-2016

FORM 720 BLATANT BREAKS EUROPEAN UNION LAW AND SPANISH CONSTITUTION

ABSTRACT

Failure to file form 720 causes personal wealth profits which are not prescriptible. Both this provision and those contained in Law 7/2012 retroactively enforced, seriously break European Union Law as well as Spanish Constitution.

Keywords: form 720, property and rights abroad, personal wealth profits, prescription and retroactivity.

Sumario

1. Introducción
2. Regularizaciones practicadas por la Inspección de los Tributos del Estado
3. El marco normativo creado por la Ley 7/2012 y el Real Decreto-ley 12/2012
4. La declaración tributaria especial
5. La declaración informativa de bienes situados en el extranjero
6. Consecuencias sancionadoras aparejadas a la falta de presentación de la declaración de bienes y derechos ubicados en el extranjero
7. La llamada imprescriptibilidad asociada al incumplimiento de la obligación de presentar el modelo 720 y su relación con la libre circulación de capitales y la libre prestación de servicios como principios fundamentales del derecho de la Unión Europea
 - 7.1. Libre circulación de capitales y libre prestación de servicios
 - 7.2. La imprescriptibilidad del artículo 39.2 de la LIRPF como restricción a la libre circulación de capitales y la libre prestación de servicios
 - 7.3. Sobre los requisitos a los que se condicionan las restricciones a las libertades básicas comunitarias, particularmente, aquellas basadas en la lucha contra el fraude fiscal
 - 7.4. Sobre la aplicación de las medidas de excepción en los supuestos de ampliación del plazo prescriptivo
 - 7.5. La existencia de un procedimiento de infracción contra la norma nacional determinante de la imprescriptibilidad de la obligación tributaria derivada de los bienes no declarados en el modelo 720
8. La aplicación de las consideraciones anteriores a la regulación española promulgada en 2012
9. La retroactividad de las normas incorporadas por la Ley 7/2012 y la posible vulneración de los principios constitucionales
 - 9.1. La retroactividad de las normas tributarias
 - 9.2. Irretroactividad de las normas sancionadoras
 - 9.3. Sobre el carácter y naturaleza de las medidas incorporadas por la Ley 7/2012
10. Sobre la aplicación retroactiva de la normativa promulgada en 2012
11. Conclusiones

1. INTRODUCCIÓN

Tras la promulgación de 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, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) viene practicando numerosas regularizaciones, cuyo fundamento se encuentra en la consideración como renta imponible de las cantidades invertidas en la adquisición de acciones correspondientes a sociedades residentes en el extranjero o de bienes y derechos radicados fuera de España, a pesar de haberse efectuado o materializado en ejercicios ya prescritos.

En todos estos casos, la Inspección de los Tributos aplica con todo rigor el artículo 39.2 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF) (en la redacción que al precepto le otorgó la referida Ley 7/2012) partiendo de la previa omisión por parte del contribuyente de la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720) exigida por la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT). Asimismo, la AEAT reputa la existencia de ganancias patrimoniales no justificadas en aquellos casos de presentación extemporánea del modelo 720 (y de las declaraciones complementarias asociadas a este) con posterioridad al 30 de abril de 2013, es decir, fuera del primer plazo establecido legalmente (modelo 720 correspondiente al ejercicio 2012), pese a que también en estos supuestos los bienes o derechos correspondieran a ejercicios también prescritos.

2. REGULARIZACIONES PRACTICADAS POR LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS DEL ESTADO

Tal y como acaba de señalarse, la AEAT viene practicando liquidaciones cuyo origen se halla en actuaciones inquisitivas de alcance general con relación a la declaración informativa de bienes y derechos radicados en el extranjero de 2012, modelo 720, y de alcance parcial con relación al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de varios ejercicios impositivos, limitándose la comprobación a los rendimientos y ganancias patrimoniales derivados de bienes y derechos situados en el extranjero, a la posesión de dichos bienes y derechos, así como a las consecuencias fiscales derivadas de la no presentación en plazo del referido modelo 720.

La Inspección viene resaltando los siguientes hechos en sus distintas actuaciones:

- El contribuyente no había presentado dentro del plazo legalmente establecido el modelo 720 de declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero de 2012 (a estos efectos, no suele distinguir la Inspección si no se había presentado o si esa presentación fue extemporánea).

- El contribuyente tampoco había presentado dentro del plazo legalmente establecido declaración por el impuesto sobre el patrimonio (IP) correspondiente a los ejercicios concernidos en dichas actuaciones inquisitivas o, si la presentó, no reflejó la inversión materializada en acciones de mercantiles no residentes en España o bienes radicados en el extranjero (tampoco suele distinguir la Inspección para su regularización si no se había presentado declaración o si dicha presentación fue extemporánea).
- El contribuyente no se acogió a la comúnmente denominada «amnistía fiscal», al no presentar la declaración tributaria especial (modelo 750).

A partir de cualquiera de estos hechos, la AEAT considera aplicable el artículo 39.2 de la LIRPF –en la redacción dada por la Ley 7/2012, con efectos desde el 1 de octubre de 2012– entendiendo que, al no haber presentado el contribuyente la declaración sobre bienes y derechos ubicados en el extranjero del año 2012 (modelo 720), debe deducirse que la propiedad de la participación en esas sociedades radicadas en el extranjero (o la posesión de los correspondientes bienes inmuebles) constituye una ganancia patrimonial no justificada que debe imputarse al último ejercicio no prescrito. En muchos casos, y tras la comprobación correspondiente, la Inspección no tiene empacho alguno en reconocer expresamente y por escrito que esos bienes o derechos radicados en el extranjero fueron adquiridos en ejercicios ya prescritos con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 7/2012.

Al análisis de las implicaciones jurídicas que esa práctica administrativa comporta dedicaremos las reflexiones que se vierten a continuación.

3. EL MARCO NORMATIVO CREADO POR LA LEY 7/2012 Y EL REAL DECRETO-LEY 12/2012

La Ley 7/2012 introdujo toda una batería de medidas tendentes a combatir la evasión fiscal, tal y como su propio nombre indica y aclara su exposición de motivos, al señalar literalmente lo siguiente:

«Esta ley contiene una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. La realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca. A su vez, la evolución de los comportamientos fraudulentos y la experiencia acumulada en la aplicación de la normativa tributaria, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, permiten una reforma con perspectiva suficiente como para colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude».

En particular, y en relación con los bienes situados en el exterior, el cambio normativo supuso el establecimiento de tres elementos fundamentales:

- Una obligación de declarar los bienes y derechos radicados fuera de España, incorporada en la disposición adicional decimoctava de la LGT, de nuevo cuño.
- El establecimiento de sendas normas especiales en el IRPF y el impuesto sobre sociedades (IS) para los bienes no consignados en la declaración informativa anterior: considerándose como ganancias patrimoniales no justificadas, con el añadido de la llamada «imprescriptibilidad» para las mismas.
- El establecimiento de un régimen punitivo específico que contempla sanciones por el incumplimiento de la obligación de información y el agravamiento de las mismas por falta de ingreso cuando se deriven de la regularización de las ganancias no justificadas a las que acaba de aludirse.

Esta modificación normativa supuso, en buena medida, la otra cara de la moneda de la regularización de bienes y activos ocultos (la llamada «amnistía fiscal») que, a través de la declaración tributaria especial (modelo 750), permitió el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. De hecho, el propio ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, el señor Montoro, en la presentación de estas medidas en el Congreso de los Diputados, aludió a que ambas normas, necesariamente conectadas, constituían «la zanahoria y el palo». Este ejemplo ha sido asumido por gran parte de la doctrina tributaria, reconociendo la íntima conexión entre una norma que pretendía impulsar la recaudación a través de una regularización voluntaria, con un gravamen atenuado de los bienes y derechos ocultos, y otro conjunto de normas –extraordinariamente disuasorias e intrusivas, hasta unos límites ciertamente desconocidos en nuestro sistema tributario– que se aplicarían en el caso de falta de declaración de aquellos bienes integrados en patrimonios sitos en el exterior.

4. LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

Como ya ha sido apuntado, el antecedente próximo de la actual declaración de bienes y derechos radicados en el extranjero (modelo 720) cabe encontrarlo en el Real Decreto-ley 12/2012, que aprobó, en su disposición adicional primera, la declaración tributaria especial (modelo 750) como un mecanismo extraordinario de regularización fiscal de las rentas no declaradas en el IRPF, en el IS y en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR); medida que se conoció coloquialmente como «amnistía fiscal».

La declaración tributaria especial permitió que los contribuyentes titulares de bienes o derechos que no se correspondieran con las rentas declaradas en su IRPF (personas físicas residentes), en su IS (personas jurídicas residentes) o en su IRNR (personas físicas o jurídicas no residentes) pudieran presentar una declaración tributaria especial (modelo 750) con el objeto de regularizar su situación tributaria.

El objeto mediato de la declaración tributaria especial lo constituían las rentas no declaradas en la imposición directa de los titulares de esos bienes de los que el fisco no tenía conocimiento, aunque

el modelo de declaración aprobado incluyó, como objeto inmediato, los bienes y derechos de contenido económico en los que se hubiesen materializado tales rentas. Es decir, la declaración incluía los bienes y derechos que se afloraban, deduciéndose las rentas ocultas de manera implícita de la propiedad de tales bienes y derechos. Esta declaración tributaria (modelo 750) siguió el mismo principio en el que se basan los incrementos no justificados de patrimonio como presunciones de rentas, según se regulan en los artículos 39 de la LIRPF y 121 de la actual Ley del impuesto sobre sociedades (LIS) (al tiempo de aprobarse la declaración tributaria especial esta previsión se encontraba vigente en el art. 134 del TRLIS), para las personas físicas y para las personas jurídicas, respectivamente.

La declaración tributaria especial en el IRPF solo permitió regularizar rentas no declaradas y materializadas en inversiones realizadas en los ejercicios 2010 y anteriores. Por ello, a 31 de diciembre de 2010, debían concurrir las dos circunstancias exigidas por la regularización: obtención de la renta oculta y adquisición del bien o derecho en el que se hubiese materializado la inversión de dicha renta.

Las posibles rentas obtenidas y no declaradas, o los bienes adquiridos con posterioridad al 31 de diciembre de 2010, deberían regularizarse por medio de una declaración complementaria relativa al impuesto y periodo correspondiente. Por consiguiente, en principio, el periodo «regularizable» por medio de la declaración tributaria especial, con relación al IRPF, comprendía únicamente los ejercicios 2008, 2009 y 2010, pues la llamada «amnistía fiscal» no incluyó el periodo 2011, y los periodos 2007 y anteriores estaban ya completamente prescritos. Recordemos que, según lo establecido expresamente por el artículo 69 de la LGT, la prescripción ganada extingue la obligación tributaria, se aplica de oficio y es irrenunciable, teniendo en cuenta, además, que el Real Decreto-ley 12/2012 no incluyó ninguna previsión especial o específica atinente a la regulación de la prescripción.

La disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 no aplicó limitación alguna con relación al tipo de bienes o derechos que se debían declarar. Por ello, no realizó una enumeración cerrada de estos. No obstante, el modelo 750, aprobado por la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, contenía una lista de los distintos bienes y derechos objeto de declaración, así como los datos básicos que se debían incluir en relación con cada uno de ellos, y que comprendían básicamente lo siguiente:

- Bienes inmuebles.
- Bienes y derechos afectos a actividades económicas, excepto inmuebles.
- Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, cuentas financieras y otros tipos de imposiciones en cuentas.
- Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.
- Valores representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.
- Efectivo.
- Restantes bienes y derechos.

La declaración tributaria especial supuso, por lo tanto, la incorporación de los bienes en los que se habían materializado las rentas ocultas al patrimonio declarado del contribuyente, recibiendo tales bienes –alumbrados tras su declaración– un tratamiento normal; así, y a título de ejemplo, cabe citar que tales bienes pueden amortizarse, transmitirse –declarando el beneficio o ganancia patrimonial puesta de manifiesto en tales transmisiones–, o aplicarles cualquier beneficio fiscal no excluido expresamente por la ley.

Conviene insistir en que esta regularización, a través del modelo 750, no supuso ninguna alteración del funcionamiento normal de la prescripción como instituto jurídico de tradición finisecular. Por una parte, el Informe de la Dirección General de Tributos (DGT), de 27 de junio de 2012, sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial, consideró que esta no constituía una actuación del contribuyente conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad, por lo que la presentación de la misma no interrumpía la prescripción de los periodos impositivos a los que hubiera correspondido la renta inicialmente no declarada, ejercicios que siguieron prescribiendo en los plazos legalmente establecidos. Además, aunque todas las cantidades incluidas en el valor de adquisición de un elemento patrimonial sin declarar procedieran de rentas ocultas, si parte de las rentas invertidas provenían de un periodo prescrito y tal extremo pudiera acreditarse, solo debería incluirse en la declaración tributaria especial aquella parte del valor de los bienes o derechos financiados con rentas para las que aún no se hubiera consumado el beneficio de la prescripción.

Otro de los problemas fundamentales que evidenció la regularización tributaria especial fue la acreditación de la titularidad de los bienes y derechos; no en vano, en el ámbito de la inversión financiera internacional, resulta bastante habitual que la identidad del inversor real quede más o menos difuminada con estructuras complejas basadas en el concepto de la «fiducia» o encomienda de gestión de patrimonios. Esta situación no fue inicialmente contemplada por la citada disposición adicional primera, que se limitaba a señalar que la propiedad podría acreditarse de cualquier modo admitido en derecho; siendo incorporada posteriormente por la disposición final tercera del Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, al prever que la declaración debería ser realizada por el titular de los bienes, persona que en principio coincidiría con el titular jurídico, pero que si ello no fuera así, se admitía la regularización por el titular real (hasta entonces oculto), siempre que llegase a ser titular jurídico antes de 31 de diciembre de 2013.

La Orden HAP/1182/2012 intentó aclarar este concepto de «titular real» como persona distinta del titular jurídico aparente, señalando literalmente que:

«Se considerarán titulares reales las personas físicas o entidades que tengan el control de los bienes o derechos a través de entidades, o de instrumentos jurídicos o de personas jurídicas que administren o distribuyan fondos».

El ingreso que se debía realizar con la declaración tributaria especial era de un 10% del importe o valor de adquisición de los bienes o derechos ocultos en los que se hubieran invertido las

rentas no declaradas procedentes de periodos no prescritos. Las cantidades ingresadas tenían el concepto de cuota tributaria del IRPF, del IS o del IRNR, en atención a la condición del declarante, y a pesar de que no se indicaba el periodo impositivo al que correspondían.

La reiterada disposición adicional primera señalaba también, de forma expresa, que la presentación de esta declaración especial determinaría la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos. El plazo para la presentación de esta declaración tributaria especial finalizó el 30 de noviembre de 2012, debiendo haberse presentado, antes de dicha fecha, el modelo 750 y realizado el pago del 10% del valor de adquisición de los bienes y derechos declarados, adquiridos con las rentas objeto de la regularización.

En la disposición adicional primera también se contenían previsiones específicas en relación con la comprobación tributaria de esta declaración tributaria especial. En primer lugar, se estableció expresamente que no resultaría procedente la comprobación aislada de la misma, ya que, a pesar de tener la naturaleza de declaración tributaria, no se presentaba en cumplimiento de una obligación tributaria, ni tan siquiera de carácter informativo. Por ello, las posteriores comprobaciones debían desarrollarse sobre una concreta obligación tributaria (por ejemplo, el IRPF) de un determinado periodo impositivo, pues, comoquiera que la declaración tributaria especial no se refería a ningún periodo concreto, no podía comprobarse independientemente.

Por otro lado, no se permitía presentar la declaración tributaria especial cuando se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación o investigación que incluyera dentro de su alcance las obligaciones que se pretendieran regularizar por la misma. No obstante, se podía presentar la declaración tributaria especial cuando la actuación de comprobación hubiese finalizado, siempre y cuando esta hubiese tenido alcance parcial y en la misma no hubiesen sido objeto de regularización elementos de la obligación tributaria que el contribuyente decidiera regularizar.

5. LA DECLARACIÓN INFORMATIVA DE BIENES SITUADOS EN EL EXTRANJERO

Por su parte, la ya mencionada Ley 7/2012 introdujo una novedosa disposición adicional decimoctava en la LGT, por la que se imponía otra obligación tributaria de carácter informativo o formal cuya finalidad no era sino la obtención de información respecto de bienes y derechos de contenido económico ubicados o gestionados en el extranjero, titularidad de personas físicas o jurídicas residentes en España.

En desarrollo de dicha previsión, se añadieron al Reglamento general de gestión e inspección y de aplicación de los tributos tres nuevos artículos: el 42 bis, relativo a la obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero; el artículo 42 ter, atinente a la obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero; y el artículo 54 bis, por el que se regulaba la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos situados en el extranjero.

El marco normativo se completó con la aprobación de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprobó el modelo 720 de la mencionada declaración informativa sobre bienes y derechos radicados en el extranjero, y en la que se determinaban el lugar, la forma, el plazo y el procedimiento para su presentación.

De esta manera, están obligados a presentar la referida declaración tributaria (modelo 720) las personas físicas o entidades residentes en España, incluidos los obligados tributarios residentes en los territorios forales del País Vasco y Navarra. Por el contrario, no tienen obligación alguna de presentar esta declaración las personas físicas o jurídicas que no sean residentes en España durante el periodo al que se refiere la declaración.

La obligación de declarar comprende no solo casos en los que se ostenta la titularidad jurídica de los bienes o derechos ubicados en el extranjero, sino también aquellos en que se es titular real de tales bienes e, incluso, otros supuestos en los que se ostente algún poder de disposición sobre dichos bienes, aunque no se fuese titular de los mismos, extendiéndose la obligación a representantes, apoderados, autorizados o beneficiarios de los bienes o derechos sitos en el extranjero.

Resumidamente, los bienes y derechos objeto de declaración en el modelo 720 se agrupan en tres bloques:

- Cuentas corrientes y depósitos abiertos en entidades bancarias ubicadas en el extranjero.
- Valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero.
- Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles radicados en el extranjero.

En cuanto a las cuentas y depósitos, se incluyen todo tipo de operaciones pasivas de depósito con entidades financieras, como cuentas corrientes, de ahorro, imposiciones a plazo y cualesquiera otras cuentas o depósitos dinerarios, con independencia de la modalidad o denominación que adoptasen –aunque no existiese retribución–, en entidades financieras situadas en el extranjero; exigiéndose identificación de la entidad financiera, de la cuenta, la indicación de la fecha de apertura o cancelación y, en su caso, fecha de concesión o revocación de la autorización, los saldos a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año.

Se dispensa de la obligación de informar en los supuestos siguientes:

- Cuando el conjunto de saldos a 31 de diciembre y de saldos medios del último trimestre de todas las cuentas financieras en el extranjero no superen los 50.000 euros.
- Cuando, una vez declaradas las cuentas en el extranjero en un modelo 720 anterior, el conjunto de los saldos, a 31 de diciembre o los saldos medios, no hubiesen experimentado un incremento superior a 20.000 euros, respecto de los que determinaron la presentación de la anterior declaración.

En todo caso, es obligatoria la presentación del modelo 720 para los titulares, representantes, autorizados, beneficiarios, personas con poderes de disposición o titulares reales si dejaron de tener tal condición antes de fin de año, debiendo declararse el saldo a esa misma fecha.

En cuanto a los valores, derechos, seguros y rentas en el extranjero, se exige la inclusión de seguros; rentas temporales o vitalicias como consecuencia de la entrega de capitales, bienes o derechos; valores y derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica, valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y *trusts* o masas patrimoniales que, aunque carentes de personalidad jurídica, pudieran actuar en el tráfico económico.

Debe indicarse, en relación con todos estos bienes, la razón social o denominación completa de la entidad jurídica, del tercero cesionario o identificación del instrumento o relación jurídica, según correspondiese, así como su domicilio; en las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas, el número y clase de acciones y participaciones de las que se fuere titular y su valor a 31 de diciembre; en los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, el número y clase de valores de los que se fuere titular y su valor a 31 de diciembre; en las acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, los valores liquidativos a 31 de diciembre; en los seguros, los valores de rescate a 31 de diciembre, y en las rentas, los valores de capitalización a 31 de diciembre.

Se dispensa de la obligación de información a las entidades con exención plena en el IS; a las entidades residentes y establecimientos permanentes en España que tengan registrados en su contabilidad de forma individualizada los valores, derechos, seguros y rentas a que se refiere esta información; los bienes cuyos valores a declarar no superen, conjuntamente, el importe de 50.000 euros, y cuando los bienes ya hayan sido declarados, siempre que el valor para el conjunto de los bienes y derechos declarados no experimente un incremento superior a 20.000 euros respecto del que determinó la presentación de la última declaración en el modelo 720. En todo caso, es obligatoria la presentación de la declaración con relación a los valores, derechos, acciones y participaciones respecto de los que se hubiese extinguido la titularidad a 31 de diciembre.

Finalmente, deben incluirse los bienes inmuebles y derechos sobre estos radicados en el extranjero de los que se tuviese la consideración de titular real, a 31 de diciembre de cada año o en cualquier momento del año a que haga referencia la declaración, si ya no se ostentara tal condición a final de año. Se incluyen en esta obligación la titularidad de contratos de multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

La información que se debe suministrar comprende la identificación del inmueble, con especificación de su tipología, su situación, la fecha de adquisición y su valor de adquisición. En los casos de multipropiedad y fórmulas asimiladas, así como derechos reales de uso o disfrute y nuda propiedad sobre bienes inmuebles, debe indicarse la fecha de adquisición de dichos derechos y su valor a 31 de diciembre.

La declaración informativa sobre bienes y derechos radicados en el extranjero debe presentarse a través del modelo 720. Este modelo solo puede formalizarse telemáticamente. La periodicidad de esta declaración informativa es anual, y el plazo voluntario establecido para la presentación es, con carácter general, de 1 de enero a 31 de marzo, refiriéndose a los bienes o derechos situados en el extranjero detentados durante el ejercicio anterior. No obstante, para el primer año de exigibilidad de esta obligación informativa, que fue el ejercicio 2012, el plazo de presentación se extendió desde el 1 de febrero hasta el 30 de abril de 2013.

6. CONSECUENCIAS SANCIONADORAS APAREJADAS A LA FALTA DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN DE BIENES Y DERECHOS UBICADOS EN EL EXTRANJERO

Como ya ha sido señalado, la declaración sobre bienes y derechos sitos en el extranjero reviste un carácter exclusivamente informativo, no liquidativo, por cuanto no incluye cuota alguna a ingresar. No obstante lo anterior, las consecuencias derivadas de su falta de presentación o de su presentación extemporánea, así como de su incorrecta cumplimentación, son muy graves para todos aquellos contribuyentes obligados a declarar, y no solo por la vía de la sanción directa asociada al referido incumplimiento formal.

Efectivamente, el incumplimiento de la obligación de información se califica de infracción tributaria muy grave. En el caso del incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero, o sobre un bien inmueble o un derecho sobre este, la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado que, según su clase, hubiera debido incluirse en la declaración, o que hubiera sido aportado de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros. En caso de que la declaración se presente con el contenido correcto, pero extemporáneamente, las sanciones por cada dato o conjunto de datos sufren importantes reducciones hasta una sanción mínima de 1.500 euros.

Además, la falta, defecto o presentación extemporánea de la declaración informativa comporta una consecuencia específica de orden inequívocamente liquidatorio, pero con un claro componente punitivo, ya que los bienes o derechos situados en el extranjero no declarados o declarados errónea o extemporáneamente pueden llegar a ser considerados por la Inspección como ganancias patrimoniales no justificadas, aunque se pruebe fehacientemente que se adquirieron en periodos prescritos, estableciéndose además una regla especial de imputación temporal para las mismas.

Se conoce comúnmente a esta regla como la «imprescriptibilidad» de las ganancias patrimoniales no justificadas, derivadas de bienes o derechos radicados en el extranjero, no declarados correcta y tempestivamente en la declaración informativa modelo 720 que el contribuyente debería haber presentado. Esta conclusión se basa en lo dispuesto por el nuevo apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF, que establece literalmente lo siguiente:

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

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

Igualmente, en el TRLIS se introdujo un nuevo apartado 6 en el artículo 134, actualmente incorporado con el mismo tenor literal en el apartado 6 del artículo 121 de la LIS (Ley 27/2014, de 27 de noviembre), que establece lo que sigue:

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

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

Ambos preceptos presentan un contenido muy similar, pues califican, como renta no declarada, el valor de los bienes y derechos que, debiendo haber sido incluidos en la declaración modelo 720 de bienes y derechos ubicados en el extranjero, no hubiesen sido declarados. En este punto aparece una diferencia entre la norma del IRPF, que se refiere a la «tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos», y lo dispuesto por el IS, donde se alude únicamente a «los bienes y derechos». Si bien tal diferencia se nos antoja mínima –ligada posiblemente a la voluntad de atender en el ámbito de las personas físicas a posibles titularidades reales, aunque no formales, y cuyas consecuencias reales serán prácticamente irrelevantes–, no deja de ser llamativa, al tratarse de dos preceptos con la misma finalidad y promulgados simultáneamente.

Junto a la regla de calificación, los preceptos mencionados incluyen una confusa norma de imputación temporal que puede concretarse así: la renta, puesta de manifiesto en los bienes o derechos radicados en el extranjero y no declarados en el modelo 720, se imputará al último periodo no prescrito susceptible de regularización administrativa.

Adicionalmente, y para los contribuyentes que siempre han sido residentes en España, se ofrece una única forma de enervar la presunción de existencia de la ganancia patrimonial no jus-

tificada: mediante la fehaciente acreditación de que los bienes o derechos en el extranjero fueron adquiridos con renta declarada. Esta previsión supone, en definitiva, una inversión de la carga de la prueba; en lugar de ser la Administración la que deba probar la existencia de una renta no declarada con cargo a la cual se ha adquirido el bien descubierto, corresponde al contribuyente acreditar que las rentas con las que se adquirió aquel fueron oportunamente declaradas. Ello no supondría ninguna especialidad frente a la mecánica que se sigue en las ganancias patrimoniales no justificadas si no fuera porque, en el caso de los bienes y derechos ubicados en el extranjero, también se pretende someter a tributación las rentas obtenidas en periodos prescritos y materializadas en inversiones asimismo realizadas en periodos prescritos; agravamiento que, evidentemente, no se aplica a los bienes o derechos situados en España.

En este sentido, basta un simple ejemplo para poner de manifiesto la desmesura y manifiesta injusticia del vigente artículo 39.2 de la LIRPF. Supongamos que una persona residente en España, de una edad más o menos avanzada, hubiera adquirido un bien o derecho radicado en el extranjero en el año 1950 y que, por olvido, pereza, negligencia o por cualquier otra razón, no hubiese declarado ese bien en el modelo 720 de 2012 que, recordemos, fue el primer ejercicio por el que se exigió esta declaración. La consecuencia inmediata de la omisión formal sería que ese contribuyente habría obtenido una ganancia patrimonial, imputable a 2012, salvo que probase lo imposible: que el capital invertido en 1950 proviene de rentas declaradas ese mismo año o en ejercicios anteriores. Esta y no otra es la medida (algo atemperada al no haber transcurrido tanto tiempo) claramente punitiva que la Inspección viene aplicando a los contribuyentes objeto de sus actuaciones inquisitivas.

La reforma legislativa contempla, además, un régimen sancionador específico aplicable a las regularizaciones basadas en los artículos 39.2 de la LIRPF y 134.6 del TRLIS (actualmente, el 121.6 de la LIS), al considerar cometida un infracción tributaria muy grave, sancionada en cualquier caso con una multa pecuniaria proporcional del 150% del importe de la base de la sanción, constituida por la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos anteriores. Esta es la sanción que la AEAT impone a los contribuyentes objeto de actuaciones inspectoras.

Adicionalmente, y a los efectos de la determinación de la base de la sanción, no se tienen 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. Esta sanción, al menos, es incompatible con las que pudieran proceder por los artículos 191 a 195 de la LGT en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas.

Se completan estas previsiones legales con la disposición adicional segunda de la Ley 7/2012, que aprueba dichas modificaciones, y que trata de establecer un ámbito temporal que aclare la retroactividad para la aplicación de tales normas, cuando dispone literalmente lo siguiente:

«La imputación regulada en el apartado 2 del artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, y en el apartado 6 del artículo 134 del texto refundido de la Ley

del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establecidos por esta ley, se realizará al periodo impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados».

7. LA LLAMADA IMPRESCRIPTIBILIDAD ASOCIADA AL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR EL MODELO 720 Y SU RELACIÓN CON LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES Y LA LIBRE PRESTACIÓN DE SERVICIOS COMO PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

7.1. LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES Y LIBRE PRESTACIÓN DE SERVICIOS

El establecimiento de un mercado común, hoy denominado mercado interior, ha sido, y es, un objetivo fundamental de la Unión Europea, tal y como destaca el artículo 26.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), cuando señala al respecto lo siguiente:

«La Unión adoptará las medidas destinadas a establecer el mercado interior o a garantizar su funcionamiento, de conformidad con las disposiciones pertinentes de los tratados».

Ese objetivo comporta la puesta en práctica de cuatro libertades comunitarias esenciales: la libre circulación de mercancías, de personas, de capitales y de prestación de servicios. Así lo evidencia el artículo 26.2 del TFUE, al disponer que:

«El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los tratados».

Dichas libertades han sido reguladas, con mayor o menor intensidad, por los tratados fundacionales y por el derecho derivado, siendo además objeto de una delimitación muy precisa, en cuanto a su concreto alcance, por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

Puede definirse la libre prestación de servicios como el ejercicio de actividades económicas no asalariadas, a partir de un establecimiento situado en el territorio de un Estado miembro, destinado a un beneficiario que resida en el territorio de otro Estado miembro, con exclusión de toda instalación estable y permanente en el país destinatario de la prestación. Establece a este respecto el artículo 56 del TFUE que:

«En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación».

La libre circulación de capitales, por su parte, implica la supresión de todas las restricciones a los movimientos de estos pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de la Unión Europea, así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar de colocación de los mismos, entre los Estados miembros y entre estos y terceros países. Así lo afirma el artículo 63 del 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».

7.2. LA IMPRESCRIPTIBILIDAD DEL ARTÍCULO 39.2 DE LA LIRPF COMO RESTRICCIÓN A LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES Y LA LIBRE PRESTACIÓN DE SERVICIOS

El TJUE se ha pronunciado en varias ocasiones sobre la posible afectación o vulneración al derecho de libre circulación de capitales y de prestación de servicios por parte de aquellas normas establecidas por cualquier país de la Unión Europea que, como en el caso de la reforma legislativa española, planteaban una prolongación del plazo de prescripción de los bienes, derechos o rendimientos situados en el extranjero, respecto del plazo de prescripción aplicable a esos mismos bienes, derechos o rendimientos cuando se encontrasen radicados en el respectivo territorio nacional.

En la Sentencia del TJUE de 11 de junio de 2009, dictada en los asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08, X y Passenheim, se examinaba el caso de una normativa establecida en Holanda, en relación con el IP, que fijaba un plazo de prescripción de cinco años para los bienes y derechos ocultados a la Hacienda pública, pero que, sin embargo, ampliaba ese plazo a 12 años cuando esos mismos bienes y derechos procedían de otro Estado miembro de la Unión Europea.

Se sometía a la consideración del TJUE en estos asuntos acumulados una cuestión muy concreta: si los artículos 49 y 56 del Tratado CE permitían dicha discriminación temporal. Tanto los recurrentes en los litigios principales como la propia Comisión de las Comunidades Europeas, órgano garante del respeto a los principios comunitarios, consideraron que una normativa como la cuestionada restringía la libre circulación de capitales y prestación de servicios, pues de alguna manera disuadía a un contribuyente residente en los Países Bajos por el mero hecho de situar los activos procedentes del ahorro en otro Estado miembro frente a la opción de mantenerlos en el mismo Estado de residencia. Del mismo modo, limitaba las oportunidades a una persona establecida fuera de los Países Bajos para ofrecer sus servicios, ya que la diferencia en la normativa nacional cuestionada restringía sus oportunidades para recibir los activos de los residentes en dicho Estado miembro.

Frente a estas consideraciones, los Gobiernos neerlandés (cuya legislación era precisamente la cuestionada) y belga (que actuaba como parte coadyuvante) oponían que la normativa se aplicaba independientemente de la nacionalidad y del lugar de establecimiento o de residencia del contribuyente. También sostenían que tal opción normativa no suponía restricción alguna para un con-

tribuyente que declarara a la Hacienda pública la totalidad de sus activos procedentes del ahorro y los rendimientos derivados de aquel; manifestando que, incluso en aquel caso en que tales activos se hubiesen ocultado, la normativa no revestía un efecto disuasorio apreciable, ya que las autoridades carecerían de posibilidades reales de obtener información relativa a esos mismos activos.

En cuanto a la presunta quiebra del principio de seguridad jurídica, el Gobierno neerlandés consideraba que dicho principio jurídico podía y debía obtenerse ante todo mediante la declaración de dichos activos y de los rendimientos que de ellos se generaban. Por su parte, el Gobierno belga negaba el carácter discriminatorio de la medida, ya que los activos poseídos en los bancos de Países Bajos (cuya normativa era precisamente la cuestionada) estaban sujetos a una declaración automática a la Hacienda pública de ese Estado miembro, lo que hacía imposible su ocultación, mientras que los depositados en otros Estados miembros solo estaban sujetos a un intercambio de información de carácter limitado y previa petición expresa por parte de las autoridades administrativas.

El TJUE, sin embargo, desatendió las argumentaciones de los Gobiernos respectivos, confirmando que una normativa como la controvertida violaba los principios de libre prestación de servicios y de libertad de movimiento de capitales, al constatar que dificultaba las prestaciones de servicios entre Estados miembros:

«32. A este respecto, procede recordar que el artículo 49 de la CE se opone a la aplicación de toda normativa nacional que tenga por efecto hacer más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las prestaciones puramente internas de un Estado miembro (véanse, en particular, las SS de 28 de abril de 1998, Safir, C-118/96, Rec. p. I-1897, apdo. 23; de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apdo. 23, y de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, C-318/05, Rec. p. I-6957, apdo. 81).

33. Además, constituyen en particular restricciones a los movimientos de capitales, en el sentido del artículo 56 de la CE, apartado 1, las medidas impuestas por un Estado miembro que puedan disuadir a sus residentes de solicitar préstamos o realizar inversiones en otros Estados miembros (véase, en particular, la S. de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p. I-7587, apdo. 18).

[...]

35. Si, al someter las facultades de imposición de las autoridades tributarias a un plazo máximo para efectuar la liquidación complementaria, la legislación neerlandesa ha querido conceder a los contribuyentes residentes en los Países Bajos cierta seguridad jurídica en cuanto a sus obligaciones tributarias, esta solo se obtiene, en lo que respecta a los activos y rendimientos procedentes de otro Estado miembro, después de 12 años, en vez de cinco años.

36. Esta diferencia de trato dependiendo de la localización de los activos procedentes del ahorro no desaparece por el hecho, señalado por los Gobiernos neerlandés y belga,

de que el contribuyente se encuentre todavía en disposición de declarar a la Hacienda pública los activos que posee en el extranjero y los rendimientos que de ellos obtiene.

37. Efectivamente, basta con señalar que, en lo que respecta a los activos o rendimientos nacionales, como admitió el Gobierno neerlandés en la vista, el plazo para efectuar la liquidación complementaria no se amplía en caso de ocultación a la Hacienda pública. Así ocurre con los activos o rendimientos nacionales que no se poseen en una cuenta bancaria o no proceden de tal cuenta y que, por tanto, al no existir obligación de informar sobre ellos a la Hacienda pública, no se le han declarado. De ello resulta que, cuando un contribuyente no declara dichos activos o rendimientos nacionales a la Hacienda pública, obtiene al cabo de cinco años la certeza de que ya no serán objeto de imposición, mientras que, en caso de no declarar los activos o rendimientos procedentes de otro Estado miembro, tal certeza solo se produce al cabo de 12 años».

Posteriormente, en Sentencia de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10, Halley, el TJUE abunda en esta misma cuestión, analizando la normativa del impuesto sobre sucesiones belga, que establecía con carácter general un plazo de dos años para la prescripción de las acciones dirigidas a la valoración de bienes sometidos a tasación (bienes radicados en Bélgica) en caso de infravaloración por los declarantes, mientras que dicho plazo se ampliaba hasta los 10 años cuando dicha infravaloración se refería a bienes no sujetos a tasación (esto es, los bienes situados fuera de Bélgica).

Se cuestionaba, en este caso, si el precepto denunciado era compatible con los artículos 26, 49, 63 y 65 del TFUE, habida cuenta de que el plazo de prescripción del impuesto sobre sucesiones adeudado por las acciones nominativas era de dos años si la sede de la dirección efectiva de la sociedad se hallaba en Bélgica, mientras que este plazo de prescripción se ampliaba a 10 años si esa sede de la dirección efectiva de la sociedad no se ubicaba en Bélgica.

Y, nuevamente, el TJUE reconoció que el mencionado precepto invadía la esfera de la libre circulación de capitales, con vulneración de los tratados fundacionales, tal y como afirma expresamente en su sentencia (la negrita es nuestra):

«23. En cuanto a la legislación controvertida en el litigio principal, se desprende de la resolución de remisión que esta legislación conduce a que se establezca una distinción por lo que se refiere al plazo de prescripción para la valoración de acciones nominativas, a efectos de tributación de una sucesión, en función de la ubicación de la sede de la dirección efectiva de la empresa emisora, habida cuenta de que el plazo de prescripción para la valoración de las acciones emitidas por una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en Bélgica es de dos años, mientras que, cuando las acciones se poseen en una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro, dicho plazo de prescripción es de 10 años.

24. Pues bien, la aplicación de un plazo de prescripción superior a los herederos titulares de acciones de una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro distinto al Reino de Bélgica puede tener por consecuencia

disuadir a los residentes belgas de invertir o de mantener las inversiones en activos situados fuera de dicho Estado miembro, dado que sus herederos se encontrarán durante más tiempo con la incertidumbre de poder ser objeto de una liquidación tributaria complementaria.

25. Por consiguiente, dicha legislación nacional constituye una restricción a la libre circulación de capitales, en el sentido del artículo 63 del TFUE, apartado 1».

7.3. SOBRE LOS REQUISITOS A LOS QUE SE CONDICIONAN LAS RESTRICCIONES A LAS LIBERTADES BÁSICAS COMUNITARIAS, PARTICULARMENTE, AQUELLAS BASADAS EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

El hecho de que una disposición de un Estado miembro afecte a una libertad fundamental de las previstas en el TFUE no supone, *per se*, que tal disposición sea contraria al mismo. Se exige, no obstante, que tal disposición restrictiva se encuentre justificada por razones imperiosas de interés general.

Dentro de estas se ha entendido comprendido el objetivo de combatir el fraude fiscal y la necesidad de garantizar la eficacia de los controles tributarios, tal y como ha afirmado el TJUE en diversas sentencias, como la de 14 de septiembre de 2006, asunto C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer; la de 11 de octubre de 2007, asunto C-451/05, ELISA, o la de 27 de enero de 2009, asunto C-318/07, Persche.

Sin embargo, aunque este motivo permita el establecimiento de restricciones, se exigen diversas condiciones para que las mismas se consideren adecuadas a la libertad comunitaria que se está perturbando, toda vez que tal restricción ha de ser apropiada para alcanzar el objetivo perseguido y no se permite, sin embargo, que vaya más allá de lo estrictamente necesario para alcanzarlo. En particular, ha afirmado el TJUE –en SS tales como la de 26 de septiembre de 2000, asunto C-478/98, Comisión/Bélgica; de 4 de marzo de 2004, asunto C-334/02, Comisión/Francia, o la de 12 de septiembre de 2006, asunto C-196/04, Cadbury Schweppes– que solo cabe admitir una justificación basada en la lucha contra el fraude fiscal cuando se trate de atajar conductas maliciosas cuya finalidad sea la elusión o evasión fiscal; sin que por el contrario tengan cabida en dicha justificación las medidas preventivas de carácter general, inspiradas en una presunción generalizada de fraude fiscal.

Cabe además destacar que el TJUE ha entendido inexistente esa necesaria proporcionalidad cuando la medida se establece con carácter general, sin atender a la posibilidad de que el propio contribuyente haya facilitado la información necesaria para lograr el mismo objetivo que perseguiría tal disposición antifraude, haciendo la misma innecesaria. Así, en su Sentencia de 12 de septiembre de 2006, asunto C-196/04, Cadbury Schweppes, establece de forma inequívoca que la lucha contra el fraude fiscal, como justificación de esa medida restrictiva, precisa que esta se produzca en una modalidad agravada, a través de comportamientos especialmente maliciosos:

«48. El Gobierno del Reino Unido, apoyado por los Gobiernos danés, alemán, francés, portugués, finlandés y sueco, alega que la legislación sobre las SEC pretende luchar contra una forma especial de evasión fiscal, consistente en que una sociedad residente transfiera artificialmente beneficios del Estado miembro en el que estos han sido obtenidos hacia un Estado con un nivel de tributación reducido mediante la creación de una filial en este y la realización de operaciones destinadas principalmente a efectuar dicha transferencia en beneficio de la referida filial.

49. A este respecto, es jurisprudencia reiterada que la existencia de una ventaja que se derive de una carga fiscal menor a la que esté sometida una filial establecida en un Estado miembro distinto de aquel en que se haya constituido la sociedad matriz no justifica, por sí misma, que este último Estado miembro compense dicha ventaja con un trato fiscal menos favorable a la sociedad matriz (véase, en este sentido, la S. de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, C-270/83, Rec. p. 273, apdo. 21; véanse también, por analogía, las SS de 26 de octubre de 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Rec. p. I-7447, apdo. 44, así como de 26 de junio de 2003, Skandia y Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, apdo. 52). La necesidad de prevenir la reducción de ingresos fiscales no figura ni entre los objetivos mencionados en el artículo 46 de la CE, apartado 1, ni entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar la restricción de una libertad consagrada en el tratado (véanse, en este sentido, las SS de 3 de octubre de 2002, Danner, C-136/00, Rec. p. I-8147, apdo. 56, así como Skandia y Ramstedt, antes citada, apdo. 53).

50. De la jurisprudencia se desprende igualmente que la mera circunstancia de que una sociedad residente cree un establecimiento secundario, como una filial, en otro Estado miembro no puede invocarse para justificar una presunción general de fraude fiscal y servir de justificación a una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el tratado (véanse, en este sentido, las SS ICI, antes citada, apdo. 26; de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p. I-7587, apdo. 45; X e Y, antes citada, apdo. 62, así como de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apdo. 27).

51. En cambio, una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate (véanse, en este sentido, las SS ICI, antes citada, apdo. 26; de 12 de diciembre de 2002, Lakhorst-Hohorst, C-324/00, Rec. p. I-11779, apdo. 37; De Lasteyrei du Saillant, antes citada, apdo. 50, así como Marks & Spencer, antes citada, apdo. 57).

52. Al apreciar el comportamiento de la persona sujeta a tributación, debe tomarse en consideración, en particular, el objetivo perseguido por la libertad de establecimiento (véanse en este sentido las SS, antes citadas, Centros, apdo. 25, así como X e Y, apdo. 42).

[...]

55. De ello se deduce que para que una restricción a la libertad de establecimiento pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo es-

pecífico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional.

56. Al igual que las prácticas, mencionadas en el apartado 49 de la Sentencia Marks & Spencer, antes citada, que consisten en organizar transferencias de pérdidas, dentro de un grupo de sociedades, a sociedades establecidas en los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más elevados y donde, en consecuencia, el valor fiscal de dichas pérdidas sea mayor, el tipo de comportamientos descritos en el apartado anterior puede menoscabar el derecho de los Estados miembros a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio y poner de este modo en peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros (véase la S. Marks & Spencer, antes citada, apdo. 46)».

En similares términos, y con análoga rotundidad, se pronuncia la Sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2007, asunto C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*:

«73. La mera circunstancia de que una sociedad residente obtenga un préstamo de una sociedad vinculada establecida en otro Estado miembro no puede invocarse para justificar una presunción general de prácticas abusivas y servir de justificación a una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el tratado (véanse, en este sentido, las SS de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p. I-7587, apdo. 45; X e Y, antes citada, apdo. 62; de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apdo. 27, y Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apdo. 50).

74. Para que una restricción a la libertad de establecimiento pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional (S. Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apdo. 55).

75. Al igual que las prácticas, mencionadas en el apartado 49 de la Sentencia Marks & Spencer, antes citada, que consisten en organizar transferencias de pérdidas, dentro de un grupo de sociedades, a sociedades establecidas en los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más elevados y donde, en consecuencia, el valor fiscal de dichas pérdidas sea mayor, el tipo de comportamientos descritos en el apartado anterior puede menoscabar el derecho de los Estados miembros a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio y poner de este modo en peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros (S. Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apdo. 56)».

Profundizando en sus pronunciamientos y razonamientos anteriores, en relación con los límites existentes a la justificación por la lucha contra el fraude fiscal, en su Sentencia de 11 de octubre de 2007, asunto C-451/05, ELISA, el TJUE afirmará lo siguiente (la negrita es nuestra):

«91. Sobre este punto procede recordar que, **según reiterada jurisprudencia, solo cabe admitir una justificación basada en la lucha contra el fraude fiscal cuando tenga por objeto montajes puramente artificiales destinados a eludir la norma fiscal, lo que excluye toda presunción general de fraude. Por lo tanto, una presunción general de evasión o de fraude fiscales no puede bastar para justificar una medida fiscal que vaya en detrimento de los objetivos del tratado** (véanse, en este sentido, las SS de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p. I-7587, apdo. 45; de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apdo. 27, y la de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, apdo. 50, y jurisprudencia que allí se cita)».

También resulta destacable la Sentencia del TJUE de 14 de septiembre de 2006, asunto C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, en lo atinente a la necesidad de justificación concreta de las restricciones a las libertades comunitarias en defensa de los eventuales créditos tributarios insatisfechos:

«32. En consecuencia, procede distinguir el trato diferenciado permitido con arreglo al artículo 73 D, apartado 1, letra a), del tratado, de las discriminaciones arbitrarias o de las restricciones encubiertas prohibidas por el apartado 3 de ese mismo artículo. Pues bien, según la jurisprudencia, para que una normativa fiscal nacional como la controvertida en el asunto principal, que establece una distinción entre las fundaciones sujetas a impuesto por obligación personal y las que lo están por obligación real, pueda considerarse compatible con las disposiciones del tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general, como la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario y la eficacia de los controles fiscales (véanse, en este sentido, las SS de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, apdo. 43, y Manninen, antes citada, apdo. 29). Además, para que la diferencia de trato entre, por un lado, las fundaciones de utilidad pública reconocida y sujetas al impuesto por obligación personal en el territorio alemán y, por otro, las fundaciones del mismo tipo establecidas en otros Estados miembros resulte justificada, no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido por la normativa controvertida.

[...]

48. Así, antes de conceder una exención fiscal a una fundación, un Estado miembro está autorizado a aplicar medidas que le permitan comprobar, de manera clara y precisa, si esta reúne los requisitos establecidos en la legislación nacional para acogerse a la exención y a controlar su gestión efectiva exigiendo, por ejemplo, la presenta-

ción de las cuentas anuales y de un informe de actividades. Es cierto que, en el caso de las fundaciones establecidas en otros Estados miembros, puede resultar más difícil realizar las comprobaciones necesarias. Sin embargo, se trata de meras dificultades administrativas que no son suficientes para justificar una negativa de las autoridades del Estado a conceder a dichas fundaciones las mismas exenciones fiscales que a las fundaciones del mismo tipo, en principio sometidas al impuesto por obligación personal en ese Estado (véase, en este sentido, la S. de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apdo. 29).

49. A este respecto, cabe recordar que nada impide a las autoridades fiscales de que se trate exigir a la fundación de utilidad pública reconocida que reclama la aplicación de la exención fiscal aportar los justificantes pertinentes que les permitan realizar las comprobaciones necesarias. Por otra parte, la eficacia de los controles fiscales no puede justificar una normativa nacional que impide de manera absoluta al contribuyente aportar tales pruebas (véase, en este sentido, la S. Laboratoires Fournier, antes citada, apdo. 25).

[...]

56. En efecto, por una parte, a la ventaja fiscal consistente en la exención fiscal de los rendimientos procedentes de un arrendamiento no corresponde una carga que grave a las fundaciones en principio sujetas al impuesto por obligación personal. Dicho de otro modo, no existe un vínculo directo, desde el punto de vista del régimen tributario, entre esa exención y una compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado».

Como se ha señalado con anterioridad, uno de los aspectos fundamentales a la hora de enjuiciar la compatibilidad con la normativa europea de una medida nacional presuntamente restrictiva de las libertades comunitarias es el examen de su proporcionalidad; entendida esta como la posibilidad de obtener el resultado de la forma menos invasiva posible. Así lo afirma el TJUE en su Sentencia de 28 de octubre de 2010, asunto C-72/09, *Établissements Rimbaud*:

«33. En relación con la justificación derivada de la lucha contra el fraude fiscal y la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales, procede recordar que una restricción a la libre circulación de capitales solo puede aceptarse por dicho motivo si es idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue sin ir más allá de lo necesario para alcanzarlo (SS de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Rec. p. I-10837, apdo. 35; de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes* y *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rec. p. I-7995, apdo. 47; de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rec. p. I-2107, apdo. 64, y de 18 de diciembre de 2007, *A*, C-101/05, Rec. p. I-11531, apdo. 56).

34. Así, una justificación basada en la lucha contra el fraude fiscal solo puede aceptarse si se refiere a montajes meramente artificiales cuya finalidad sea burlar la ley fiscal, lo cual excluye toda presunción general de fraude. Por lo tanto, una presunción general de evasión o de fraude fiscales no puede justificar una medida fiscal que vaya en detri-

mento de los objetivos del tratado (véanse, en este sentido, las SS de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p. I-7587, apdo. 45, y Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apdo. 50, y jurisprudencia citada).

[...]

45. En relación, en particular, con la cuestión de si, como sostiene la Comisión, las autoridades fiscales francesas deberían proceder a un examen puntual de los elementos probatorios facilitados por una sociedad establecida en un Estado miembro del EEE, debe señalarse que de la sentencia ELISA, antes citada, se desprende, en efecto, que, en el marco de la Unión, la denegación categórica de la concesión de una ventaja fiscal no está justificada, ya que nada impediría que las autoridades fiscales exigieran del contribuyente las pruebas que consideraran necesarias para la liquidación correcta de los impuestos y tasas pertinentes y, en su caso, denegar la exención solicitada si no se presentaran tales pruebas».

Sobre la necesaria proporcionalidad de las medidas presuntamente lesivas de las libertades comunitarias, poniendo en relación la restricción que estamos analizando con otros medios alternativos para la consecución del mismo fin –particularmente ponderando esta información con la que podría haberse obtenido mediante los convenios de doble imposición–, la Sentencia de 11 de octubre de 2007, asunto C-451/05, ELISA, llegará a sostener lo siguiente (la negrita es nuestra):

«96. Así pues, no cabe excluir *a priori* la posibilidad de que el contribuyente esté en condiciones de aportar los justificantes pertinentes para que las autoridades fiscales del Estado miembro de tributación puedan comprobar, de manera clara y precisa, que no intenta evitar o eludir el pago de sus impuestos (véase en este sentido la S. de 8 de julio de 1999, Baxter y otros, C-254/97, Rec. p. I-4809, apdos. 19 y 20, y la de 10 de marzo de 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Rec. p. I-2057, apdo. 25).

97. Por lo demás, procede señalar que, en las circunstancias del asunto principal, la eventual imposibilidad de solicitar directamente la cooperación de las autoridades fiscales del Gran Ducado de Luxemburgo puede hacer más difícil la verificación de la información.

98. Sin embargo, tal dificultad no puede justificar una negativa categórica a otorgar una ventaja fiscal a las inversiones realizadas por inversores procedentes de dicho Estado miembro. En efecto, cuando unas sociedades *holding* luxemburguesas soliciten la exención del impuesto controvertido, las autoridades fiscales francesas pueden solicitar a estas sociedades que aporten las pruebas que consideren necesarias para garantizar una total transparencia en cuanto a sus derechos de propiedad y a la estructura de su accionariado, y ello con independencia de la existencia de un convenio de asistencia administrativa o de un tratado que establezca una cláusula de no discriminación en materia fiscal.

99. La normativa francesa que se discute en el litigio principal no permite que las sociedades no incluidas en el ámbito de aplicación de un convenio de asistencia administrativa ni en el de un tratado que establezca una cláusula de no discrimi-

minación en materia fiscal, pero que inviertan en inmuebles situados en Francia, aporten justificantes que puedan acreditar la identidad de sus accionistas o cualquier otra información que las autoridades fiscales francesas estimen necesarias. Por consiguiente, dicha normativa impide, sean cuales sean las circunstancias, que tales sociedades prueben que no persiguen objetivos fraudulentos.

100. De ello se deduce que el Gobierno francés podría haber adoptado medidas menos restrictivas para alcanzar el objetivo de combatir el fraude fiscal.

101. Por lo tanto, la lucha contra el fraude fiscal no puede justificar el impuesto controvertido».

Le asiste plenamente la razón al TJUE. El principio de proporcionalidad obliga al operador jurídico a tratar de alcanzar el justo equilibrio entre los intereses en conflicto, comparando los mismos y limitando, en la medida de lo necesario, el sacrificio de aquellos que deben ceder, pues de otra forma puede ponerse en peligro la entera coherencia del ordenamiento jurídico, toda vez que este constituye un entramado de principios y de normas de muy diverso origen que se puede llamar tal precisamente porque el comportamiento y las interacciones de sus distintos componentes o elementos se encuentran ordenados conforme a pautas que es necesario descubrir y que permiten entender el funcionamiento del conjunto. Por eso mismo, el TJUE no olvida que el ordenamiento es una totalidad organizada, un conjunto orgánico de elementos o subsistemas que son interdependientes; un conjunto que no es una simple suma o adición de partes, sino que es algo más que todo eso, de manera que, si bien cada elemento tiene sus propiedades, el sistema global tiene otras que son distintas de las de cada uno de sus distintos componentes. Efectivamente, la proporcionalidad es un principio general del derecho que informa la totalidad del ordenamiento jurídico (STC 62/1982, de 15 de octubre, y SSTs de 15 de junio de 1981 y de 26 de diciembre de 1984) y que al mismo tiempo, y como realidad jurídica poliédrica (STC 55/1996, de 28 de marzo), se erige en:

- Una consecuencia necesaria y derivada del «valor justicia» recogido por el artículo 1 de la Constitución española (SSTC 160/1987, 50/1995 y 173/1995).
- Un principio inherente o propio al Estado de derecho y, por ende, implícito en el mismo, cuyo reflejo expreso se condensa en una garantía penal común al ordenamiento sancionador (SSTs de 10 de junio de 1981 y de 7 de abril de 1982, y STC 160/1987).
- Una realidad derivada del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (SSTC 6/1988 y 50/1995), o de la dignidad de la persona (STC 160/1987).

Particularmente, debe destacarse cómo el TJUE ha sido especialmente riguroso al examinar las restricciones legales impuestas a los derechos de los contribuyentes (tal y como hace la normativa española promulgada en 2012) cuando las mismas operan de forma retroactiva, afectando a situaciones ya nacidas en el momento en que se alumbra la modificación legislativa. Así, resulta ejemplificativa la Sentencia del TJUE de 12 de diciembre de 2013, asunto C-362/12, *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation* (la negrita es nuestra):

«Sobre los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima

44. Debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, el principio de seguridad jurídica, que tiene como corolario el principio de protección de la confianza legítima, exige que una normativa que entrañe consecuencias desfavorables para los particulares debe ser clara y precisa y su aplicación previsible para los justiciables (véase, en particular, la S. de 7 de junio de 2005, VEMW y otros, C-17/03, Rec. p. I-4983, apdo. 80). Como se recordó en el apartado 33 de la presente sentencia, un plazo de prescripción debe fijarse por anticipado para cumplir su función de garantizar la seguridad jurídica.

45. Asimismo, el Tribunal de Justicia ha declarado que **el principio de protección de la confianza legítima se opone a que una modificación de la normativa nacional prive al contribuyente, con efecto retroactivo, del derecho que le asistía con anterioridad a dicha modificación** a obtener la devolución de los impuestos en cuya recaudación se ha infringido el derecho de la Unión (véase, en este sentido, la S. Marks & Spencer, antes citada, apdo. 46).

[...]

47. Ahora bien, la adopción del artículo 320 les privó de este derecho de manera retroactiva y sin régimen transitorio. Esta normativa introdujo así un cambio que afectó negativamente a su situación sin que hubieran podido prepararse para esta.

48. De ello se deduce que tal modificación legislativa vulnera los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima».

Desde otro punto de vista, pero en el mismo sentido apuntado, puede mencionarse la Sentencia del TJUE de 17 de septiembre de 2014, asunto C-341/13, Cruz & Companhia Lda, al afirmar que un plazo de prescripción de 20 años excede de lo necesario para alcanzar el objetivo de protección de los intereses financieros de la Unión Europea.

7.4. SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS MEDIDAS DE EXCEPCIÓN EN LOS SUPUESTOS DE AMPLIACIÓN DEL PLAZO PRESCRIPTIVO

Como acaba de señalarse, el TJUE ha tenido ocasión de examinar la aplicación de los principios comunitarios en casos similares al que representa el modelo 720 español, particularmente, la concurrencia de la necesaria proporcionalidad a supuestos de establecimiento de plazos de prescripción ampliados en relación con la liquidación de las obligaciones tributarias de los bienes y derechos situados en el exterior respecto de los aplicables para las mismas liquidaciones cuando se refieran a bienes y derechos radicados en el territorio del Estado miembro en cuestión. Así lo ha hecho, por ejemplo, en sus Sentencias de 11 de junio de 2009, dictada en los asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08, X y Passenheim, y de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10, Halley.

Esa jurisprudencia del TJUE pesa de forma fundamental, a la hora de examinar la razonabilidad de estas medidas legislativas nacionales, sobre un elemento concreto: la concurrencia o no

de indicios para la Administración tributaria de la existencia de tales bienes y derechos ocultos en el extranjero, lo que se convierte en el motivo fundamental que permite justificar el plazo ampliado. De esta manera, inexistentes dichos indicios, no podrá aplicarse tal plazo ampliado, pero cuando los mismos concurren pudiera resultar más razonable un plazo de prescripción ampliado (recordemos que nunca se ha regulado un plazo de prescripción ilimitado o inexistente, como el establecido por el vigente art. 39.2 de la LIRPF).

Con esta rotundidad se manifiesta el TJUE, en su Sentencia de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08, X y Passenheim:

«62. Para apreciar si una normativa como la controvertida en el litigio principal no va más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles tributarios y luchar contra el fraude fiscal, hay que distinguir dos hipótesis.

63. La primera hipótesis corresponde a una situación en la que los elementos imponibles en un Estado miembro y situados en otro Estado miembro se han ocultado a las autoridades tributarias del primer Estado miembro y estas no disponen de indicio alguno sobre la existencia de dichos elementos que permita emprender una investigación. En este caso, ese primer Estado miembro se encuentra imposibilitado de dirigirse a las autoridades competentes del otro Estado miembro con el fin de que estas le transmitan la información necesaria para la correcta liquidación del impuesto.

64. Puesto que el artículo 2 de la Directiva 77/799 solo permite a las autoridades de un Estado miembro dirigirse a las autoridades competentes de otro Estado miembro con relación a un caso concreto, las autoridades fiscales del primer Estado miembro que no dispongan de indicio alguno respecto a la existencia de elementos imponibles situados en ese otro Estado miembro solo estarán en condiciones de realizar una investigación si se les comunica previamente información sobre la existencia de esos elementos, ya sea por el otro Estado miembro, en particular mediante un sistema automático de intercambio de información como el establecido en el artículo 9 de la Directiva 2003/48, ya sea por el propio contribuyente o por terceras personas.

65. Contrariamente a lo que sostiene la Sra. Passenheim-van Schoot, el hecho de que un Estado miembro no tenga acceso a la posibilidad de intercambio automático de información prevista en el artículo 3 de la Directiva 77/799 para obtener los datos bancarios de sus contribuyentes no basta por sí solo para privar a este Estado miembro de la facultad de aplicar a dichos contribuyentes un plazo distinto para la liquidación complementaria, dependiendo de que sus activos procedentes del ahorro se posean en ese mismo Estado miembro o en otro Estado miembro. Efectivamente, al atribuir a los Estados miembros la responsabilidad de establecer un mecanismo regular y automático de intercambio de información para las categorías de casos que aquellos deben determinar en el procedimiento de consulta regulado en el artículo 9 de esta misma directiva, dicho artículo 3 se limita a prever la facultad de un Estado miembro de dirigirse a otros Estados miembros con el fin de establecer tal mecanismo, cuya realización depende por tanto de la decisión de esos otros Estados miembros.

66. Cuando los elementos imponibles situados en un Estado miembro se han ocultado a las autoridades tributarias de otro Estado miembro y estas no disponen de indicio alguno sobre su existencia que permita iniciar una investigación, la cuestión de si la aplicación por este último Estado miembro de un plazo ampliado para la liquidación complementaria constituye un medio proporcionado en relación con el objetivo de garantizar el respeto de las disposiciones tributarias no depende en modo alguno, por tanto, de si este plazo corresponde al lapso de tiempo necesario para obtener la información del Estado miembro en el que se poseen estos elementos imponibles.

67. Dado que, en un caso como este, al no haber datos que permitan iniciar una investigación, está descartado recurrir a un mecanismo de intercambio de información, debe considerarse que la concesión a las autoridades tributarias de un plazo mayor para liquidar el impuesto cuando se trata de elementos imponibles situados en otro Estado miembro no tiene por objeto procurar a dichas autoridades el tiempo necesario para obtener de ese otro Estado miembro la información sobre los elementos imponibles que se encuentran situados en él, sino únicamente establecer un periodo más largo durante el cual el posible descubrimiento de esos elementos imponibles todavía permita una liquidación complementaria en la medida en que la investigación iniciada a consecuencia de tal descubrimiento pueda conducir a esa liquidación complementaria antes de que expire este periodo.

68. Por otra parte, dado que la aplicación por un Estado miembro de un plazo ampliado para la liquidación complementaria en caso de elementos imponibles situados en otro Estado miembro, y con relación a los cuales las autoridades tributarias del primer Estado miembro no disponen de indicio alguno, no depende de la posibilidad de estas autoridades de obtener información de ese otro Estado miembro, tampoco es relevante saber si este último aplica el secreto bancario.

[...]

74. La segunda hipótesis corresponde a una situación en la que las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios sobre los elementos imponibles situados en otro Estado miembro que permiten iniciar una investigación. En este caso, no puede justificarse la aplicación por ese primer Estado miembro de un plazo ampliado para la liquidación complementaria que no tenga por objeto específico permitir a las autoridades tributarias de este Estado miembro recurrir eficazmente a mecanismos de asistencia mutua entre Estados miembros y que se inicie desde el momento en que los elementos imponibles de que se trate se sitúen en otro Estado miembro.

75. En efecto, como sostienen los recurrentes en el litigio principal, en efecto, cuando las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios que les permiten dirigirse a las autoridades competentes de otros Estados miembros, por medio de la asistencia mutua prevista en la Directiva 77/799 o por medio de la prevista en los convenios bilaterales, con el fin de que estas últimas autoridades les comuniquen la información necesaria para liquidar correctamente el impuesto, el simple hecho de que los elementos imponibles de que se trate se encuentren en otro Estado miembro no

justifica la aplicación general de un plazo suplementario para la liquidación complementaria que no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a estos mecanismos de asistencia mutua.

76. Se desprende de cuanto precede que los artículos 49 y 56 de la CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, cuando los activos procedentes del ahorro y los rendimientos que de ellos se obtienen se ocultan a las autoridades tributarias de un Estado miembro, y estas no disponen de indicio alguno sobre su existencia que les permita iniciar una investigación, dicho Estado miembro aplique para proceder a la liquidación complementaria un plazo que es mayor cuando estos activos se poseen en otro Estado miembro que cuando se poseen en el primer Estado miembro. A este respecto, carece de relevancia que ese otro Estado miembro aplique el secreto bancario».

En su Sentencia de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10, Halley, también referida a una ampliación del plazo de prescripción, el TJUE considera que la concurrencia de una declaración en la que se han puesto de manifiesto los bienes constituye un indicio de la existencia de los mismos en el extranjero. En consecuencia, la libre circulación de capitales se opone a que se aplique un plazo de prescripción extendido. Con elocuentes y precisos términos se expresa literalmente el Tribunal de Luxemburgo:

«33. En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el plazo de liquidación en caso de que se oculten a las autoridades tributarias activos procedentes del ahorro o de rendimientos derivados de esos activos resulta que deben distinguirse dos hipótesis: la primera, correspondiente a una situación en la que los elementos imponibles se han ocultado, y dichas autoridades no disponen de indicio alguno que permita emprender una investigación, y la segunda, correspondiente a una situación en la que las autoridades tributarias disponen de información relativa a dichos elementos imponibles (S. de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, Rec. p. I-5093, apdos. 62 y 63).

34. En el asunto principal consta que las acciones nominativas de que se trata se mencionaron en las declaraciones de herederos, de manera que las autoridades tributarias del Estado miembro afectado disponen de información acerca de dichas acciones. La legislación controvertida en el litigio principal corresponde, por lo tanto, a la segunda hipótesis mencionada en el apartado anterior.

35. Pues bien, por lo que respecta a esta segunda hipótesis, el Tribunal de Justicia ha declarado, en el apartado 74 de la Sentencia X y Passenheim-van Schoot, antes citada, que no puede justificarse la aplicación por un Estado miembro de un plazo ampliado para la liquidación complementaria que no tenga por objeto específico permitir a las autoridades tributarias de dicho Estado recurrir eficazmente a mecanismos de asistencia mutua entre Estados miembros y que se inicie desde el momento en que los elementos imponibles de que se trate se sitúen en otro Estado miembro.

[...]

40. Del conjunto de consideraciones anteriores resulta que procede responder a la cuestión planteada que el artículo 63 del TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la legislación de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, que en materia de derechos de sucesión establece un plazo de prescripción de 10 años para la valoración de acciones nominativas de una sociedad de la que el causante era accionista y cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro, mientras que ese mismo plazo es de dos años cuando la dirección efectiva está establecida en el primer Estado miembro».

Debe destacarse, asimismo, la existencia de una diferencia importantísima entre la regulación asociada al incumplimiento del modelo 720 y las normas enjuiciadas por el TJUE en las sentencias antes mencionadas. Así, y frente a la rotunda imprescriptibilidad administrativa de la normativa española promulgada en 2012, en los casos examinados por el TJUE simplemente se había alargado el plazo de prescripción, tal y como ocurre, por cierto, en nuestro país con la propia prescripción penal, cuyos lapsos temporales prescriptivos son más amplios que el general de cuatro años existente en la vía puramente administrativa.

Esta diferencia es relevante, pues la entidad o el *quantum* de esa ampliación del plazo prescriptivo se tiene muy presente por el TJUE como otro de los parámetros esenciales en la valoración de la proporcionalidad de la medida adoptada por la regulación nacional del respectivo país. Así, en su Sentencia de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08, X y Passenheim, el TJUE afirmará lo que sigue:

«69. En cuanto a la alegación de que el plazo para la liquidación complementaria previsto en el artículo 16, apartado 4, de la AWR se fijó arbitrariamente en 12 años, es preciso señalar que, en la medida en que tal plazo se prolongue en caso de ocultación de elementos imposables a la Hacienda pública, 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».

Esta referencia expresa del TJUE a la necesaria proporcionalidad entre el instituto prescriptivo del sistema penal y el propio de la vía administrativa resulta capital. No es necesario recordar aquí que la imprescriptibilidad penal solo está prevista para delitos extraordinariamente graves, como los de lesa humanidad o genocidio, lo que resulta plenamente lógico, pues la prescripción del delito es la institución que regula los efectos del paso del tiempo para la subsistencia de la imperiosa necesidad de reacción penal, toda vez que ese transcurso temporal incide tanto en la disolución de la antijuridicidad material como en el propio decaimiento de las necesidades de prevención general o especial, sirviendo así a una política criminal útil para la convivencia.

La propia jurisprudencia nacional ha enfatizado la conveniencia de la prescripción penal. Como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 1986, junto a «poderosas razones de política criminal y utilidad social, cuales son el aquietamiento que el transcurso del tiempo produce en la conciencia ciudadana, la aminoración, cuando no eliminación, de la alarma social producida, el palidecimiento de la resonancia antijurídica del hecho ante el efecto invalidador del tiempo sobre

los acontecimientos humanos», existen otras atinentes a «dificultades de acumulación y reproducción del material probatorio, y hasta grave impedimento en el acusado para hacer posible su justificación», encontrando apoyo el instituto prescriptivo en justificaciones «de todo tipo, subjetivas, objetivas, éticas y prácticas». Y en análogo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 1995 razonará lo siguiente:

«La institución de la prescripción en general –se dice en la STC 157/1990, de 18 de octubre (RTC 1990, 157)– encuentra su propia justificación constitucional en el principio de seguridad jurídica consagrado de manera expresa en el artículo 9.3 de la Constitución, puesto que en la prescripción existe un equilibrio entre las exigencias de la seguridad jurídica y las de la justicia material, que ha de ceder a veces para permitir un adecuado desenvolvimiento de las relaciones jurídicas; desenvolvimiento que, en el ámbito del derecho penal, se completa y acentúa en el derecho fundamental a un proceso sin dilaciones indebidas».

El propio Tribunal Supremo, en su Sentencia de 26 de mayo de 1994, alude a la clara vulneración del principio de proporcionalidad que se generaría con la supresión de la prescripción penal debido a la «aminoración de la alarma social producida, el palidecimiento de la resonancia antijurídica del hecho ante el efecto invalidador del tiempo sobre los acontecimientos humanos» (en este mismo sentido, las SSTs de 10 de junio de 1990, de 18 de junio de 1992, o de 26 de mayo de 1994). Es más, desde el punto de vista de la paz jurídica, el inicio del proceso penal por un acto tipificado ya prescrito no supondría sino una nueva alteración de la ya alcanzada, tal y como afirma la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 1989, cuando apostilla que «esa misma conciencia social se aquieta y pacífica [...] y la imposición de la pena en esas circunstancias supone un nuevo agravio, individual y colectivo».

También el Tribunal Constitucional ha señalado lo cuestionable que resultaría «un sistema jurídico penal que consagrara la imprescriptibilidad absoluta de los delitos y las faltas» (STC 157/1990), porque con la prescripción se asume que el desvalor social y jurídico que mereció en su momento un hecho concreto no puede mantenerse con la misma fuerza eternamente. De esta forma, la prescripción es considerada una circunstancia que modifica cualitativamente el contenido de injusto del delito, en cuanto que marca el límite temporal a la relevancia penal del hecho tipificado.

Resultaría paradójico, desproporcionado y plenamente contradictorio que la prescripción penal operase plenamente en nuestro ordenamiento jurídico (arts. 131, 133 y 135 del CP) y, por el contrario, no rigiese en la vía puramente administrativa para conductas merecedoras de un menor reproche social. Nótese que la prescripción penal del delito tiene una repercusión inequívoca en el ámbito procesal, pues su carácter sustantivo se asocia a la necesidad de su apreciación de oficio, aun cuando no se hubiera alegado como artículo de previo pronunciamiento antes de la apertura del juicio oral, estimándose posible su apreciación, incluso, en vía casacional. Es más, la prescripción penal no se erige en un instituto jurídico disponible por las partes, porque no se instituye en interés del presunto delincuente (aunque su verificación ciertamente le beneficie), sino de la sociedad, que decide no utilizar los mecanismos penales donde ha dejado de estimarlos necesarios. Pudiera decirse, incluso, que la prescripción se instaura en provecho de la comunidad, y que el inculpado se beneficia a pesar de ello.

Por otra parte, el artículo 2.2 del Código Penal únicamente acepta la aplicación retroactiva de las normas que regulan los plazos y condiciones de prescripción en aquellos supuestos en los que la nueva ley resulte más favorable, al reputarse inadmisibles la reapertura de los plazos de prescripción ya vencidos, atendidos los principios básicos del Estado de derecho (art. 9.3 de la CE).

La imprescriptibilidad administrativa instaurada desde finales del año 2012 vulnera el principio constitucional de proporcionalidad que necesariamente debe existir entre el orden penal y el tributario. A este relevante extremo, como ya ha sido oportunamente señalado, alude expresamente la jurisprudencia del TJUE, considerándolo uno de los parámetros más significativos para dilucidar la validez jurídica de la medida adoptada por la normativa interna del país miembro de la Unión Europea. Con plazos legales de prescripción penal, como los contemplados actualmente en los artículos 131 y siguientes del Código Penal, no es posible ya sostener la validez jurídica de dicha imprescriptibilidad administrativa. Quizá el legislador pudo regularlo de otra manera, optando en su momento por la propia imprescriptibilidad penal –pues la jurisprudencia del TC ha señalado la corrección de tal posibilidad¹–, pero existiendo plazos de prescripción en los delitos contra la Hacienda pública, resulta de muy dudosa constitucionalidad y adecuación a la normativa europea la solución adoptada en 2012 por el legislador español.

7.5. LA EXISTENCIA DE UN PROCEDIMIENTO DE INFRACCIÓN CONTRA LA NORMA NACIONAL DETERMINANTE DE LA IMPRESCRIPTIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DERIVADA DE LOS BIENES NO DECLARADOS EN EL MODELO 720

No puede dejar de destacarse, finalmente, que en la actualidad se sigue el procedimiento de infracción n.º 2014/4330, contra el Reino de España, iniciado por la Comisión Europea, precisamente en relación con la declaración de bienes y derechos radicados en el extranjero contenida en la Ley 7/2012.

¹ Las Sentencias del Tribunal Constitucional 255/1988, de 21 de diciembre; 83/1989, de 10 de mayo, y 203/1991, de 25 de diciembre, así lo apuntan. Pero, sin duda, son las Sentencias del Tribunal Constitucional 63, 64, 65, 66, 68, 69 y 70/2001, de 17 de marzo, las que recogen bien la doctrina del máximo intérprete de la norma fundamental: «La apreciación en cada caso de la concurrencia o no de la prescripción como causa extintiva de la responsabilidad criminal es una cuestión de legalidad que corresponde decidir a los tribunales ordinarios y que carece, por su contenido, de relevancia constitucional [...] es al legislador a quien corresponde determinar, con plena libertad, de acuerdo con el principio de seguridad jurídica [STEDH de 22 de junio de 2000 (TEDH 2000, 149), caso Coëme 146], así como los criterios de política criminal que estime idóneos y atendibles en cada caso concreto, el régimen jurídico, el sentido y el alcance de la prescripción de las infracciones. Y es en este sentido, en relación con el legislador, en el que puede afirmarse, sin riesgo de confusión, que la regulación de la prescripción es una cuestión de libre configuración legal, es decir, que queda deferida a la voluntad del legislador sin condicionamientos materiales que deriven de la Constitución. Su establecimiento no merma el derecho de acción de los acusadores [STEDH de 22 de octubre de 1996 (TEDH 1996, 47), caso Stubbings, 46 y ss.] ni las peculiaridades del régimen jurídico que el legislador decida adoptar (delitos a los que afecta, plazos de prescripción, momento inicial de cómputo o causas de interrupción) afectan, en sí mismas, a derecho fundamental alguno de los acusados».

La Comisión entiende que la normativa española puede resultar contraria al tratado fundacional de la Unión Europea; en particular, puede suponer una vulneración a la libre circulación de capitales, al establecer una obligación que se proyecta exclusivamente respecto a los bienes y derechos sitos fuera de España, y que lleva aparejado un régimen sancionador específico, doblemente represivo, constituido, por un lado, por las propias sanciones derivadas del incumplimiento de la obligación de información y por las sanciones agravadas sobre las cuotas tributarias resultantes de las regularizaciones administrativas basadas en bienes y derechos ubicados en el extranjero no incluidos en el modelo 720 y, por otro, por la imprescriptibilidad administrativa, que no respeta los principios establecidos por el TJUE en la materia, al resultar más lesiva que la prevista para otros incumplimientos agravados, vulnerando con ello los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.

Partiendo de la existencia de este procedimiento de infracción contra el Reino de España, los Tribunales Económico-Administrativos, como órganos «pseudojurisdiccionales» competentes para resolver las reclamaciones que los contribuyentes hubieran presentado contra los acuerdos de liquidación y sancionador dictados por la AEAT, deberían abstenerse de resolver, suspendiendo la tramitación de las reclamaciones en curso y planteando la correspondiente cuestión prejudicial ante el TJUE, conforme a lo dispuesto por el artículo 237.3 de la LGT. Es más, la nueva Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (LPACAP), cuya entrada en vigor se consumó el pasado 2 de octubre del presente año, señala en su artículo 22, atinente a la suspensión del plazo máximo de resolución del órgano administrativo, lo siguiente:

«1. El transcurso del plazo máximo legal para resolver un procedimiento y notificar la resolución se podrá suspender en los siguientes casos:

[...]

c) Cuando exista un procedimiento no finalizado en el ámbito de la Unión Europea que condicione directamente el contenido de la resolución de que se trate, desde que se tenga constancia de su existencia, lo que deberá ser comunicado a los interesados, hasta que se resuelva, lo que también habrá de ser notificado [...].»

Este precepto establece un poder/deber que obligará ciertamente a la AEAT a suspender cualquier procedimiento inspector, iniciado después del 2 de octubre de 2016, que pretenda sancionar la falta de presentación en plazo del modelo 720 o aplicar la imprescriptibilidad de ganancias patrimoniales no justificadas por bienes radicados en el extranjero no declarados en el modelo 720 (art. 39.2 de la LIRPF), dado que ya existe un procedimiento de infracción, n.º 2014/4330, contra el Reino de España, iniciado por la Comisión Europea, cuya decisión condicionará directamente la validez de las posibles resoluciones inspectoras. A tal efecto, conviene no olvidar que la disposición adicional primera.2 de la referida LPACAP señala expresamente lo siguiente:

«2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se registrarán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta ley:

- a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa.
- b) Las actuaciones y procedimientos de gestión, inspección, liquidación, recaudación, impugnación y revisión en materia de seguridad social y desempleo.
- c) Las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera, en el orden social, en materia de tráfico y seguridad vial y en materia de extranjería.
- d) Las actuaciones y procedimientos en materia de extranjería y asilo».

Y lo cierto es que la normativa tributaria no tiene prevista la suspensión que ahora se regula en la previsión legal general administrativa, razón por la cual es de aplicación obligada en el sentido que apuntamos.

8. LA APLICACIÓN DE LAS CONSIDERACIONES ANTERIORES A LA REGULACIÓN ESPAÑOLA PROMULGADA EN 2012

Cuanto hasta aquí se ha expuesto, en relación con la aplicación de un plazo de prescripción ampliado *ad infinitum* [como consecuencia del incumplimiento de la obligación de comunicar, en la declaración informativa (modelo 720), el control sobre bienes o derechos situados en el extranjero, llegando incluso a desaparecer la posibilidad de ganar la prescripción respecto de aquellos (realmente no se trata de una ampliación del plazo de prescripción, sino de una radical supresión de esta institución jurídica para este tipo de casos)] y a la posible vulneración de derechos y libertades fundamentales comunitarios (particularmente, el derecho a la libre circulación de capitales y a la libre prestación de servicios), debe ponerse en relación con las actuaciones administrativas que viene ejecutando desde el año 2012 la Inspección de los Tributos, susceptibles de ser constitutivas de una grave infracción al derecho comunitario, determinando a la postre que el ingreso percibido por la AEAT deviniese finalmente nulo.

En especial, resulta evidente que una previsión como la establecida en el artículo 39.2 de la LIRPF, por la que se suprime de plano la prescripción en relación con los bienes omitidos en la declaración de bienes y derechos en el extranjero, constituye una medida que restringe la libre circulación de capitales, tal y como claramente se afirma en las Sentencias del TJUE de 11 de junio de 2009, dictada en los asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08, X y Passenheim, y de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10, Halley, que examinan precisamente supuestos de alargamiento indebido del plazo prescriptivo.

Recordemos también que la libertad de movimientos de capitales se aplica tanto a los Estados miembros entre sí como en las relaciones con un país tercero, pues el artículo 63 del TFUE prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre estos y terceros países. Así lo ha ratificado el TJUE en su Sentencia de 18 de diciembre de 2007, asunto C-101/05.

Por consiguiente, la aplicación de la norma presuntiva contenida en el artículo 39.2 de la LIRPF constituye una restricción a la libre circulación de capitales y solo sería admisible si se encontrase amparada por la concurrencia de las circunstancias especiales que ha ido perfilando la propia jurisprudencia del TJUE.

De hecho, el primero de los condicionantes exigidos por el TJUE para que pueda aplicarse una restricción de la libre circulación de capitales es que se trate de una conducta especialmente maliciosa, tal y como destaca la Sentencia 12 de septiembre de 2006, asunto C-196/04, Cadbury Schweppes.

En este punto, es importante destacar que la inmensa mayoría de los contribuyentes inspeccionados han realizado inversiones directas y sin ningún artificio legal o elusivo en el capital de entidades radicadas en el extranjero o en bienes y derechos sitos fuera de España, habiéndose demostrado que dichas inversiones se materializaron en ejercicios prescritos, a pesar de lo cual, la Inspección dicta sus acuerdos de liquidación por entender que la adquisición efectuada en esos ejercicios prescritos no se ha demostrado que se efectuara con renta declarada, ni en periodos en los que los contribuyentes fuesen no residentes en España, únicos motivos que el artículo 39.2 de la LIRPF considera suficientes para evitar la liquidación por ganancias patrimoniales no justificadas.

De esta forma, el desconocimiento, olvido o dejadez de los sujetos pasivos, con relación a su obligación de presentar el modelo 720 de 2012, comportan unas consecuencias absolutamente desproporcionadas. Es de señalar, asimismo, que en la mayoría de los casos, los contribuyentes, salvo no presentar en plazo el modelo 720 de 2012, no han realizado actuación elusiva alguna, y conviene no olvidar tampoco a este respecto como en muchos casos presentaron declaración administrativa de las transferencias de fondos realizadas desde sus cuentas bancarias españolas al exterior, indicándose además expresamente que su destino era el extranjero. Transferencias que, en muchos casos, eran sobradamente conocidas por la AEAT. Por ello, en la inmensa mayoría de las regularizaciones practicadas por la Inspección no se aprecia la concurrencia de operaciones opacas y de difícil localización a las que alude la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo para legitimar posibles ampliaciones de la prescripción como forma legítima de lucha contra el fraude fiscal.

Otros elementos, a los que ha hecho referencia el TJUE, son la inexistencia de una presunción general de fraude, tal y como se refleja en su Sentencia de 13 de marzo de 2007, asunto C-524/04, *Test Claimants in the Franked Investment Income Group*, o la imposibilidad de aplicar las restricciones cuando la Administración pueda dirigirse al contribuyente para justificar la correcta exigencia de una obligación tributaria, de conformidad con lo afirmado por la Sentencia de 14 de septiembre de 2006, asunto C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*.

Exige además el TJUE, en diversas sentencias (por todas, la de 28 de octubre de 2010, asunto C-72/09, *Établissements Rimbaud*), que medidas inhabituales o excepcionales, como la ampliación del plazo de prescripción, deben ser proporcionadas.

Sin embargo, la imprescriptibilidad querida por el artículo 39.2 de la LIRPF carece de toda proporcionalidad, ya que se establece con carácter general, olvidando que puede referirse a elementos no consignados en la declaración modelo 720 de bienes y derechos ubicados en el extranjero, pero recogidos en otras declaraciones administrativas o donde se han utilizado los mecanismos de intercambio de información previstos en los convenios de doble imposición, siendo este uno de los elementos que tiene presente el TJUE para considerar la ausencia de proporcionalidad de una restricción a la libre circulación de capitales, por existir medios alternativos y menos represivos conducentes al logro de los mismos objetivos (S. de 11 de octubre de 2007, asunto C-451/05, ELISA).

Igualmente, a la hora de valorar el respeto a la necesaria proporcionalidad, como principio fundamental comunitario, el TJUE destaca, en su Sentencia de 12 de diciembre de 2013, asunto C-362/12, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, que el grado o intensidad en la retroactividad de la medida constituye un elemento extraordinariamente relevante.

En gran parte de las actuaciones inspectoras desarrolladas por la AEAT la retroactividad aplicada ha sido de grado o intensidad máxima. Para valorar esta afirmación basta reseñar que se está aplicando una norma promulgada a finales del año 2012 (incorporada a nuestro ordenamiento por la Ley 7/2012) a unas rentas evidentemente mucho más antiguas. Por lo tanto, el artículo 39.2 de la LIRPF, cuya entrada en vigor data de 2012, se está utilizando para reabrir ejercicios que en el momento de su entrada en vigor se encontraban ya completamente prescritos.

Debe finalmente reseñarse que, sobre la duración de la ampliación del plazo de prescripción, el TJUE ha indicado con claridad, en su Sentencia de 11 de junio de 2009, dictada en los asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08, *X y Passenheim*, la medida o el límite en el que resultaría razonable esa ampliación de los plazos de prescripción, que no sería otro que el propio plazo de prescripción correspondiente a las conductas tipificadas penalmente como delito.

Como ha sido ya apuntado, en España el plazo de prescripción penal de los ilícitos tributarios en general es de 5 años, quedando el plazo de 10 años reservado para las infracciones penales más graves a las que se refiere el artículo 305 bis del Código Penal, y siendo frontalmente contraria a nuestra tradición jurídica patria una prescripción administrativa indefinida o ilimitada, que es lo que se contiene en el artículo 39.2 de la LIRPF. Es más, tal extremo es reconocido abiertamente por la Inspección de los Tributos, al afirmar en muchos de sus expedientes que el presunto delito contra la Hacienda pública estaría prescrito, pero que a pesar de ello puede dictarse la regularización administrativa y procederse a la imposición de las sanciones correspondientes, pues así lo permite el artículo 39.2 de la LIRPF.

De todo lo anterior se desprende una clara incongruencia jurídica en cuanto que la AEAT reconoce la prescripción penal—más prolongada y propia de conductas merecedoras de un mayor reproche social—no admitiendo, sin embargo, la prescripción administrativa—más breve y propia de infracciones menos graves—; actuación esta evidentemente contraria a la rotunda jurisprudencia del TJUE expuesta con anterioridad.

9. LA RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS INCORPORADAS POR LA LEY 7/2012 Y LA POSIBLE VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

9.1. LA RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Dispone expresamente el párrafo primero del artículo 10.2 de la LGT que:

«Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento».

El artículo 178 de la LGT, aunque puntualiza que la aplicación habrá de llevarse a cabo «teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley», señala que:

«Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo. No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado».

Cabe señalar a este respecto que una norma es retroactiva cuando se aplica a los actos jurídicos realizados o a las situaciones jurídicas nacidas o creadas bajo una norma anterior, e irretroactiva en caso contrario. Tanto el Código Civil como la LGT establecen el principio de la irretroactividad «si no dispusieren lo contrario», lo que equivale a decir que se deja en manos del legislador la solución que se aplique en cada caso (sin que quepa la retroactividad tácita, es decir, por vía interpretativa, dado su carácter subsidiario y excepcional). Únicamente para el caso en el que el legislador no haya ordenado nada, rige el principio de la irretroactividad.

Por su parte, el artículo 9.3 de la Constitución española establece literalmente que:

«3. La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos».

Asimismo, el artículo 25.1 de la norma fundamental señala que:

«1. Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento».

También el artículo 2.3 del Código Civil establece que «las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario». El artículo 2 del Código Penal recoge asimismo y de forma expresa esa idea de irretroactividad, salvo aquella establecida *in bonam partem* cuando señala que:

«1. No será castigado ningún delito ni falta con pena que no se halle prevista por ley anterior a su perpetración. Carecerán igualmente de efecto retroactivo las leyes que establezcan medidas de seguridad.

2. No obstante, tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena. En caso de duda sobre la determinación de la ley más favorable, será oído el reo. Los hechos cometidos bajo la vigencia de una ley temporal serán juzgados, sin embargo, conforme a ella, salvo que se disponga expresamente lo contrario».

En el plano administrativo, el artículo 128 de la Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (LRJAP y PAC) afirmaba que:

«1. Serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa.

2. Las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor».

Y el artículo 4.1 del Reglamento de procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, que lo desarrolla, dispone que «solo se podrán sancionar [...] infracciones administrativas delimitadas por ley anterior a su comisión» y «las disposiciones sancionadoras no se aplicarán con efecto retroactivo, salvo cuando favorezcan al presunto infractor». En el mismo sentido se expresa el artículo 26 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público, al señalar que:

«1. Serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa.

2. Las disposiciones sancionadoras producirán efectos retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor o al infractor, tanto en lo referido a la tipificación de la infracción como a la sanción y a sus plazos de prescripción, incluso respecto de las sanciones pendientes de cumplimiento al entrar en vigor la nueva disposición».

De la interpretación de todos estos preceptos (y de otros, entre los que especialmente debe destacarse el art. 15.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos) puede inferirse con claridad la garantía constitucional y legal de la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras, no favorables o restrictivas de derechos individuales, así como, *a sensu contrario*, la retroactividad de las disposiciones sancionadoras más favorables o menos restrictivas de esos mismos derechos individuales.

Este principio, además de operar a favor de los derechos de los ciudadanos, se erige en valor sustantivo del ordenamiento y es de algún modo consecuencia de la proclamación de otro relevante principio constitucional como es el de seguridad jurídica que la norma fundamental alienta. Conviene no perder de vista, por otra parte, el mandato constitucional que obliga a interpretar las normas conforme a lo querido por la norma máxima, lo que determina o prefigura el contenido de

las leyes ordinarias, condicionándolas así a la observancia de los principios y valores que el texto constitucional reconoce y consagra.

El artículo 9.3 de la Constitución española establece una serie de principios jurídicos que contienen, como todo precepto constitucional, un mandato imperativo tendente a conformar la realidad social en un determinado sentido. Unos principios que ocupan la máxima posición en el ordenamiento jurídico y que son obligatorios para todos los poderes del Estado (legislador incluido) y los ciudadanos, siendo además de aplicación directa e inmediata a cualquier caso, proceso, procedimiento, expediente o situación. En tal sentido, no es menester recordar que dichos mandatos no resulta imprescindible que sean recogidos o reiterados en ningún texto legal distinto de la Constitución, pudiendo servir de base incluso para fundar sobre ellos hasta el propio recurso de casación (art. 5.4 de la LOPJ), pues, como señaló un temprano pronunciamiento del Tribunal Constitucional:

«La Constitución es una ley superior –criterio jerárquico– y posterior –criterio temporal–. Y la coincidencia de este doble criterio da lugar, de una parte, a la inconstitucionalidad sobrevenida y consiguiente invalidez, de las que se opongan a la Constitución, y de otra, a su pérdida de vigencia a partir de la misma, para regular situaciones futuras, es decir, a su derogación» (SSTC 4/1981, de 2 de febrero; 10/1981, de 6 de abril, y 67/1982, de 15 de noviembre).

Es evidente la relación existente entre los principios de irretroactividad y de seguridad jurídica, pues si este último comporta certidumbre del derecho aplicable a determinados actos, consecuentemente exige que el mismo sea el existente en el momento en que tales actos se realizaron a su amparo. La irretroactividad de la norma sancionadora desfavorable resulta de la exigencia elemental de mantener un mínimo de seguridad jurídica que impida posibles arbitrariedades de los poderes públicos, conformando una parte relevante del principio de legalidad. Es doctrina jurisprudencial que nuestro ordenamiento positivo se inspira en el principio *tempus regit actum* o de irretroactividad, en cuya virtud cada relación jurídica se disciplina por las normas rectoras al tiempo de su creación, sin que sea permitido alterarla por preceptos ulteriores a menos que ofrezcan un inequívoco carácter retroactivo y encuentren acomodo constitucional (STS de 25 de mayo de 1995).

Asimismo, el principio de irretroactividad impide dotar de eficacia retroactiva a las disposiciones dictadas para sustituir a las anuladas judicialmente, de suerte que en el campo de la potestad sancionadora de la Administración la anulación judicial de una disposición reglamentaria produce un vacío normativo temporal que comporta la impunidad de las conductas en él tipificadas durante ese completo lapso temporal (SSTS de 5 de febrero de 1988 y de 22 de junio de 1989). Como bien señalan las Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2000 y de 11 junio de 2001:

«La prohibición de aplicar retroactivamente las normas desfavorables y la consiguiente retroactividad de las favorables (art. 2 del CP de 1995) alcanza tanto a las normas penales como a las administrativas que complementen el tipo».

En la misma sintonía milita el Tribunal Constitucional cuando señala a este respecto la identidad sustancial entre el ilícito penal y el ilícito administrativo:

«[...] "Los postulados del artículo 25 de la Constitución española no pueden aplicarse a ámbitos que no sean específicos del ilícito penal o administrativo, siendo impropio su aplicación extensiva o analógica, como resulta de las Sentencias del Tribunal Constitucional 73/1982, 69/1983 y 96/1988, a supuestos distintos o a actos por su mera condición de ser restrictivos de derechos, si no representan el efectivo ejercicio del *ius puniendi* del Estado o no tienen un verdadero sentido sancionador" [STC 57/2004, de 16 de enero (FJ 9), y en el mismo sentido, SSTC 239/1988, de 14 de diciembre (FJ 2), y 164/1995, de 13 de noviembre (FJ 4)]».

«Una adecuada respuesta a la queja expuesta por la entidad demandante de amparo ha de partir de la reiterada doctrina de este tribunal, desde la Sentencia 18/1991, de 8 de junio (FJ 2), que ha declarado, no solo la aplicabilidad a las sanciones administrativas de los principios sustantivos derivados del artículo 25.1 de la Constitución, considerando que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, sino que también ha proyectado sobre las actuaciones dirigidas a ejercer las potestades sancionadoras de la Administración las garantías procedimentales ínsitas en el artículo 24.2 de la Constitución, no mediante su aplicación literal, sino en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto. Ello, como se ha afirmado en la Sentencia del Tribunal Constitucional 120/1996, de 8 de julio (FJ 5) del precepto. Ello, como se ha afirmado en la Sentencia del Tribunal Constitucional 120/1996, de 8 de julio (FJ 5), "constituye una inveterada doctrina jurisprudencial de este tribunal y, ya, postulado básico de la actividad sancionadora de la Administración en el Estado social y democrático de derecho"» (STC 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3).

De los límites constitucionales a la retroactividad, sin duda el más difícil de precisar es el relativo a lo que deba entenderse por «derechos individuales». Es claro que la norma fundamental no puede referirse acriticamente y de forma generalizada a los derechos pertenecientes a los individuos, pues en ese caso todos los derechos serían individuales, toda vez que cualquier situación jurídica regulada por una ley determina, de una forma u otra, derechos para alguna o varias personas. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha negado que «derecho individual» sea sinónimo de «derecho adquirido» y, por el contrario, lo identifica con los derechos fundamentales del título I (SSTC 27/1981, de 20 de julio; 8/1982, de 4 de marzo, y 6/1983, de 4 de febrero, entre otras muchas).

Particularmente, y por lo que atañe a los tributos, la doctrina básica del Tribunal Constitucional sobre la retroactividad de las normas tributarias se contiene básicamente en la Sentencia 126/1987, de 16 de julio, completada por la Sentencia 182/1997. De acuerdo con esta doctrina, el respeto al principio de seguridad jurídica se erige en el límite a la retroactividad, sin que, en este sentido, quepa entender que dicho principio se ve resentido porque un determinado régimen jurídico no quede congelado de por vida.

Para valorar la posible restricción de los derechos individuales no basta con afirmar que una ley es retroactiva, sino que debe precisarse la intensidad de sus efectos. En tal sentido, y como es sabido, la retroactividad de una ley admite tres grados o tipos:

- Retroactividad de grado máximo. La ley nueva se aplicaría a la relación creada bajo el imperio de la ley antigua, y en cuanto a todos sus efectos, prescindiendo de si estuvieran consumados o no consumados.
- Retroactividad de grado medio. La ley nueva se aplicaría a las situaciones creadas bajo el imperio de la ley antigua, pero solo en cuanto a los efectos nacidos con anterioridad que no se hubiesen ya consumado o agotado (*v. gr.* intereses devengados pero no satisfechos).
- Retroactividad de grado mínimo. La nueva ley se aplicaría a las situaciones jurídicas creadas bajo el imperio de la ley antigua, pero únicamente respecto de los efectos futuros, esto es, de aquellos que pudieran producirse con posterioridad a su entrada en vigor (*v. gr.* intereses devengados después de la promulgación de la nueva ley).

El Tribunal Constitucional insiste en la necesidad de atender al grado de retroactividad de la ley para ponderar su adecuación constitucional (junto con otros aspectos como la imperatividad de su motivación, su razonabilidad, etc.), decantándose por el rechazo a la retroactividad absoluta o de grado máximo, es decir, la que afecta a situaciones jurídicas pasadas o ya consumadas y consolidadas, por la vulneración de la seguridad jurídica que ello inequívocamente comportaría, declarando la constitucionalidad de la retroactividad en grado medio o mínimo (también llamada retroactividad relativa o impropia), es decir, la que incide sobre situaciones o relaciones jurídicas todavía no concluidas. Por lo tanto, más que al grado de retroactividad, la validez constitucional estará en función de su contraste con los principios de seguridad jurídica, igualdad y capacidad económica. A análoga conclusión ha llegado el TJUE en sus Sentencias de 3 de diciembre de 1998, asunto C-381/97, Belgocodex, SA, y de 26 de abril de 2005, asunto C-376/02, Stichting Goed Wonen.

Así, afirma el Tribunal Constitucional español en su Sentencia 126/1987 (la negrita es nuestra):

«11. [...] En este contexto, el grado de retroactividad de la norma cuestionada, así como las circunstancias específicas que concurren en cada caso, se convierten en elemento clave en el enjuiciamiento de su presunta inconstitucionalidad. Y a estos efectos resulta relevante la distinción entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretenden anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia ley y las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas. En el primer supuesto –retroactividad auténtica–, la prohibición de la retroactividad operaría plenamente y solo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio; en el segundo –retroactividad impropia–, la licitud o ilicitud de la disposición resultaría de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso teniendo en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico-tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso. Es de destacar que esta ponderación ha llevado al tribunal alemán, desde su Sentencia núm. 27, de 19 de diciembre de 1961, a considerar, en principio, constitucionalmente legítimas las normas fiscales retroactivas cuando la ley pretende

tener aplicación en el periodo impositivo dentro del cual entra en vigor y que, por su parte, el Tribunal Supremo norteamericano ha declarado también la constitucionalidad de medidas fiscales retroactivas cuando la retroactividad alcanza a periodos cercanos al de la tramitación de la ley en cuestión, como es el caso de leyes fiscales cuyo objeto es gravar rentas o beneficios obtenidos durante el año en que se aprobó la ley o incluso durante el año de la sesión legislativa anterior a la de su aprobación (Decisiones de 11 de enero de 1937, 21 de noviembre de 1938 y 12 de enero de 1981 en los casos U. S. versus Hudson, Welch versus Henry *et alii*, y U. S. versus Darusmont). Bien es cierto que tanto uno como otro tribunal tienen además en cuenta otras circunstancias específicas, como la importancia de las modificaciones introducidas, o el conocimiento por parte del contribuyente de la posibilidad de que se efectúen cambios en la legislación.

12. De acuerdo con las consideraciones anteriores es preciso analizar, en primer término, el alcance de la retroactividad de la disposición adicional sexta.³, cuya constitucionalidad se cuestiona.

De los escritos presentados parece deducirse que la retroactividad de dicha norma se proyecta sobre relaciones jurídico-tributarias ya agotadas y que, por lo tanto, debería considerársela de grado máximo, con la consiguiente conclusión de su ilegitimidad constitucional. Tal postura encuentra su apoyo en el hecho de que el devengo del tributo se produce con anterioridad a la entrada en vigor de la ley y parte de que el hecho imponible se agotó temporalmente en el instante del devengo [...]».

La jurisprudencia constitucional ha hilvanado los principios de claridad, retroactividad de las normas fiscales, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad en algunas de sus sentencias. Tal es el caso de la Sentencia 150/1990, donde llega a decirse lo siguiente:

«La certeza de la norma, manifestación de la seguridad jurídica, significa previsibilidad sobre los efectos de su aplicación. Los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. Es pues importante para la certeza del derecho y para la seguridad jurídica el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a estos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y en la aplicación de los tributos. El legislador, tanto estatal como autonómico, debe esforzarse inexcusablemente en "alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la Justicia". Aunque no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, admitir esa retroactividad no supone mantener siempre su legitimación constitucional, que puede ser cuestionada cuando la eficacia retroactiva contrarie otros principios consagrados en

la Constitución, como el de seguridad jurídica. Este principio no es un valor absoluto que dé lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente, ni implica el derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, pero sí protege la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad. Serán en definitiva las circunstancias específicas que concurren en cada caso y el grado de retroactividad de la norma cuestionada los elementos determinantes que permitan enjuiciar su pretendida inconstitucionalidad» (FJ 8).

O la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre, donde con toda rotundidad afirma literalmente que:

«[...] no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad [...]. La irretroactividad absoluta de las leyes fiscales, por otra parte, podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal [...]. [Pero] afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto a tales por la prohibición de retroactividad del artículo 9.3 de la Constitución española, en tanto que no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, no supone de ninguna manera mantener siempre y en cualquier circunstancia su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios constitucionales como el de seguridad jurídica recogido en el mismo precepto constitucional. La seguridad jurídica [...] es "suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio" (SSTC 27/1981, 99/1987, 227/1988 y 150/1990). Y aun cuando [...] no puede erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico, ni debe entenderse tampoco como el derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, "sí protege en cambio la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambio normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad" (SSTC 150/1990 y 197/1992)».

En el caso de autos (creación de un gravamen complementario de la tasa de juego por el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990), la norma cuestionada ha llevado a cabo un incremento de la deuda de un impuesto periódico, antes de que finalizara el correspondiente periodo impositivo y de modo absolutamente imprevisible, de modo que los interesados que conocían las consecuencias tributarias que derivaban de su decisión de explotar el negocio de las máquinas o aparatos de juego,

«[...] cuando la Ley 5/1990 estableció un gravamen complementario aplicable sobre las tasas ya devengadas al comienzo del año 1990, vieron modificada de manera

imprevisible el *quantum* del deber de contribuir que ya había sido satisfecho, quebrantando [...] la seguridad jurídica de quienes en 1990 permanecieron en dicho sector del juego o iniciaron su actividad en él en la confianza de que sus obligaciones tributarias se hallaban delimitadas en el Real Decreto-ley 7/1989. Una modificación retroactiva y de tal magnitud de una cuota tributaria ya satisfecha solo podría reputarse conforme a la Constitución si existieran [que no es el caso de autos] claras exigencias de interés general que el principio de seguridad jurídica, que no es un valor absoluto, debiera ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos [...]» (FF. JJ. 3 y 5).

A esa relación de la retroactividad de las normas jurídicas con el principio de seguridad jurídica también se refiere la Sentencia del Tribunal Constitucional 273/2000, de 15 de noviembre, en su fundamento jurídico 6.

Pero, sin duda, el mejor resumen en cuanto a la retroactividad de las normas tributarias se encuentra en la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, antes aludida:

«11. Antes de nada, conviene recordar la doctrina de este tribunal en relación con los principios de irretroactividad de las normas restrictivas de derechos individuales y de seguridad jurídica en el ámbito tributario.

a) En primer lugar, hemos declarado que "no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad tal como está consagrado" en el artículo 9.3 de la Constitución española, pues el "límite expreso de la retroactividad *in peius* de las leyes que el artículo 9.3 de la norma suprema garantiza no es general, sino que está referido exclusivamente a las leyes *ex post facto* sancionadoras o restrictivas de derechos individuales. [...] No cabe considerar, pues, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquellas a las que se refiere expresamente el citado artículo 9.3 de la Constitución, por cuanto tales normas no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que responden y tienen un fundamento propio en la medida en que son directa y obligada consecuencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica impuesto a todos los ciudadanos por el artículo 31.1 de la norma fundamental" (STC 173/1996, FJ 3, que se apoya en las SSTC 27/1981, FJ 10; 6/1983, FJ 3; 126/1987, FJ 9, y 150/1990, FJ 8). Así pues, "fuera de las materias respecto de las que el artículo 9.3 de la Constitución veta totalmente la retroactividad, es posible que se dote a la ley del ámbito de retroactividad que el legislador considere oportuno, disponiendo este, por consiguiente, de un amplio margen de discrecionalidad política" (STC 150/1990, FJ 8). "La irretroactividad absoluta de las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal" (SSTC 126/1987, 197/1992 y 173/1996, FJ 3).

b) Ahora bien, también hemos declarado que "afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el artículo 9.3 de la Constitución española, en tanto que no son normas sancionadoras o

restrictivas de derechos individuales, no supone de ninguna manera mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución (STC 126/1987, FJ 9), señaladamente, por lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional" (STC 173/1996, FJ 3.4).

c) Sobre el significado del principio de seguridad jurídica en este particular contexto, también hemos señalado que dicho principio, aun cuando no pueda erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente (STC 126/1987, FJ 11), ni deba entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 27/1981 y 6/1983), sí protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (STC 150/1990, FJ 8).

Determinar, en consecuencia, cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que solo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto (SSTC 126/1987, FJ 11; 150/1990, FJ 8, y 173/1996, FJ 3).

d) Finalmente, como criterio orientador de este juicio casuístico, resulta relevante, a tenor de la doctrina de este tribunal, distinguir entre la retroactividad auténtica o de grado máximo y la retroactividad impropia o de grado medio. En el primer supuesto, que se produce cuando la disposición pretende anular sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley y ya consumadas, solo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica. En el supuesto de la retroactividad de grado medio o impropia, que se produce cuando la ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares (SSTC 126/1987, FF. JJ. 11, 12 y 13; 197/1992, FJ 4, y 173/1996, FJ 3).

12. De acuerdo con la doctrina que acabamos de sintetizar, para analizar la constitucionalidad de la Ley 28/1992 es preciso, en primer término, determinar cuál es su grado de retroactividad.

A estos efectos, es preciso recordar que el IRPF es un tributo que grava la totalidad de la renta –los rendimientos netos y los incrementos de patrimonio (art. 2 de la LIRPF)– obtenida por las personas físicas durante el periodo de imposición, que coincide con el año natural (art. 93 de la LIRPF), cuyo devengo, esto es, el momento

en el que la ley considera que se ha realizado el hecho imponible, se produce el 31 de diciembre. Solo en los casos de fallecimiento, matrimonio, disolución o separación matrimonial el periodo impositivo será inferior al año natural, en los términos del artículo 94.1 de la Ley 18/1991, del IRPF, devengándose el impuesto cuando se produzcan las circunstancias indicadas (art. 94.2 de la LIRPF).

Sentado esto, es momento de aclarar que el artículo 2 del Real Decreto-ley 5/1992, de medidas presupuestarias urgentes, entró en vigor el mismo día de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, esto es, el 23 de julio de 1992, y lo hizo "con efectos para el impuesto que se devengue por los periodos que finalicen en 1992 con posterioridad a la entrada en vigor del presente real decreto-ley". El artículo 2 de la Ley 28/1992, por su parte, entró en vigor el 25 de noviembre del mismo año, fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (disp. final única de la ley), extendiéndose sus efectos al "impuesto que se devengue por los periodos impositivos que finalicen en 1992 con posterioridad al 22 de julio de dicho año".

Con estos datos, hay que rechazar desde el principio que, con la salvedad que inmediatamente haremos, nos encontremos ante una retroactividad de las que hemos calificado como "plena" o "auténtica". La Ley 28/1992, en efecto, modifica, incrementándola, las tarifas del IRPF, en un momento en el que, aunque el periodo impositivo del impuesto está muy avanzado (el cambio normativo se produce el día 25 de noviembre), aún no ha llegado a concluir; atribuye efectos jurídicos futuros a hechos imponibles que todavía no se han realizado completamente, ya que las rentas percibidas antes de entrar en vigor la ley no son más que elementos materiales integrantes del hecho imponible duradero y unitario que consiste en la obtención de la renta global neta a lo largo de todo el periodo impositivo, que concluye el último día del año; se aplica, en definitiva, a deudas impositivas que aún no se han devengado y que, además, habrán de satisfacerse por los sujetos pasivos junto con la presentación de la declaración-liquidación del tributo que deberá tener lugar en el plazo reglamentariamente fijado para ello, es decir, conforme a lo que era y es usual, varios meses después, ya transcurrido gran parte del siguiente periodo impositivo.

En el anterior contexto, un supuesto particular podría venir configurado por los periodos impositivos finalizados entre el 23 de julio y el 25 de noviembre de 1992, a los que se extienden los efectos del artículo 2 de la Ley 28/1992 por propia disposición del mismo. Pues, en principio, cabría sostener que el precepto, aisladamente considerado, crea un supuesto de retroactividad auténtica al proyectarse sobre periodos agotados con anterioridad a la entrada en vigor de la ley. Ocurre, sin embargo, que analizado el precepto de forma sistemática, inserto en una ley que solo deroga el decreto-ley pero que en modo alguno pretende hacer desaparecer los efectos del mismo durante los meses en los que estuvo en vigor, la aparente retroacción de los efectos del artículo 2 carece de efectos constitutivos, en el sentido de que no introduce retroactivamente una modificación respecto de una situación que ya venía regida por el citado decreto-ley. De otra parte, es únicamente nuestra actual declaración de inconstitucionalidad y nulidad del correspondiente precepto del real decreto-ley lo que confiere *ex*

post un efecto constitutivo, retroactivo en puridad, al artículo 2 de la Ley 28/1992, del que originariamente carecía; por ello, no cabe estimar que el legislador de 1992 haya vulnerado el principio de seguridad jurídica (único canon ahora de nuestro control), de forma sobrevenida, como consecuencia de nuestra actual declaración de inconstitucionalidad del decreto-ley por las razones que seguidamente se exponen.

13. La mera constatación de que la mencionada Ley 28/1992 tiene carácter retroactivo –aunque se trate de retroactividad impropia– debe llevar necesariamente a la conclusión de que la seguridad jurídica de los sujetos pasivos del IRPF ha quedado afectada. Tal corolario, sin embargo, no implica automáticamente que deba ser declarada inconstitucional. Como ya ha declarado este tribunal en ocasiones anteriores (SSTC 126/1987, FJ 13; 197/1992, FF. JJ. 4 y 5, y 173/1996, FJ 5), la naturaleza periódica del tributo afectado y la configuración de su hecho imponible no impiden, en principio, que el legislador pueda modificar algunos aspectos del mismo por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el periodo impositivo en el que deben surtir efectos. Insistimos una vez más en que la seguridad jurídica no es un valor absoluto, pues ello daría lugar a la petrificación del ordenamiento jurídico, ni puede entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos –en este caso, de los sujetos pasivos del IRPF– al mantenimiento de un determinado régimen fiscal.

Lo que acabamos de decir, sin embargo, tampoco significa que cualquier regulación de este género deba reputarse conforme a la protección de la confianza de los ciudadanos que la Constitución dispensa en el artículo 9.3. Como hemos recordado anteriormente, si la afectación de la seguridad jurídica por una norma de retroactividad impropia como la enjuiciada vulnera o no la Constitución es un interrogante al que solo puede responderse después de analizar las circunstancias específicas que concurren en el caso, especialmente, la previsibilidad de la medida adoptada, las razones que han llevado a adoptarla y el alcance de la misma. Solo después de una ponderación de los diferentes elementos en presencia es posible concluir si el artículo 9.3 de la Constitución ha resultado vulnerado o si, por el contrario, la seguridad jurídica, que, insistimos, no es un valor absoluto, debe ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos.

a) La primera de las circunstancias que han de concretarse es, como hemos dicho, la previsibilidad de la medida adoptada retroactivamente por la Ley 28/1992, grado de previsibilidad que determina la medida en la que la seguridad jurídica ha quedado afectada.

A este respecto debe reconocerse, antes que nada, que la política de progresiva disminución de las tarifas del IRPF, plasmada en la disposición adicional octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, mantenida y confirmada implícitamente hacia escasos meses por la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1992, al no haberse introducido en ella modificación alguna de las tarifas del IRPF, no podía hacer esperar, en principio, ese cambio de rumbo de la política fiscal constituido por la elevación de las escalas de dicho impuesto para el propio ejercicio de 1992, efectuada a finales del mismo año.

Ahora bien, como se ha señalado con anterioridad, entre las exigencias de la seguridad jurídica no se incluye derecho alguno a la inalterabilidad del régimen fiscal, ni, en general, a la "congelación del ordenamiento jurídico existente". Las exigencias de seguridad jurídica que derivan del artículo 9.3 de la Constitución, en efecto, no pueden nunca llegar hasta el punto de impedir a las Cortes Generales, esto es, a la representación del pueblo español (art. 66.1 de la CE), tomar conciencia de situaciones de crisis financiera, o de cualquier otra especie, y hacerles frente adoptando las medidas que se estimen precisas u oportunas para ello, entre las que se cuentan incluso las necesarias para poner remedio a anteriores y eventuales imprevisiones o –como, sin duda, ha sucedido en este caso– falsas o erróneas expectativas económicas, volviendo, si fuere necesario, sobre anteriores decisiones del propio legislador.

Por otro lado, no puede negarse que la publicación en el Boletín Oficial del Estado del 23 de julio del Real Decreto-ley 5/1992, que establecía la elevación de las escalas del impuesto contenidas en los artículos 74.1 y 91.1 de la Ley 18/1991, y su tramitación posterior como proyecto de ley, de conformidad con lo previsto en el artículo 86.3 de la Constitución española, tuvieron la virtud de poner sobre aviso, meses atrás, a los ciudadanos, permitiéndoles en aquel momento tomar conciencia de la situación crítica de las finanzas del Estado (a saber, el crecimiento espectacular del déficit público durante el primer semestre del año) y de las medidas que se proponían para afrontarla con urgencia y rigor, así como de "la posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación" (STC 197/1992, FJ 6, *in fine*), dándoles la oportunidad de ajustar su propio comportamiento económico a las consecuencias fiscales derivadas del cambio legislativo que se anunciaba en el IRPF vigente para el ejercicio de 1992.

Nada afecta a esta conclusión la circunstancia de que el Real Decreto-ley 5/1992 deba ser ahora declarado inconstitucional por vulneración del artículo 86.1 de la Constitución española. En primer lugar, porque dicho decreto-ley, en tanto no ha recaído sentencia de este tribunal, que tiene valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (art. 164.1 de la CE), e implica la imposibilidad de aplicación de la norma declarada inconstitucional tras dicha publicación, ha estado plenamente vigente en el ordenamiento jurídico español, surtiendo todos sus efectos. A mayor abundamiento, porque la capacidad de prevenir a los ciudadanos es una cualidad de mero hecho que, como tal, no se ve afectada por una declaración de inconstitucionalidad. En otras palabras: con independencia de que el decreto-ley fuera contrario a la Constitución es evidente que su publicación en el Boletín Oficial del Estado tuvo un "efecto anuncio" sobre las medidas tributarias que se avecinaban en el marco del IRPF.

Sentado lo anterior, es conveniente también aclarar que la previsibilidad no es el único canon a los efectos de dilucidar si una norma retroactiva vulnera o no el artículo 9.3 de la Constitución. De ahí, precisamente, que después de afirmar con rotundidad en el fundamento jurídico 5 B) de la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996 que la norma impugnada era "absolutamente imprevisible", lejos de concluir automáticamente en su inconstitucionalidad, puntualizábamos que una norma de tales características "solo podría reputarse conforme con la Constitución si existieran claras exigencias de interés

general que justificaran que el principio de seguridad jurídica que, insistimos, no es un valor absoluto, debería ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos" [FJ 5 C)]. Exigencias de interés general que, debemos añadir ahora, deben ser especialmente nítidas cuando la norma retroactiva de que se trate incide en un tributo como el IRPF, un impuesto personal, subjetivo y de carácter periódico que, como recordábamos antes, ocupa una posición central en el conjunto de nuestro sistema tributario, circunstancias estas que incrementan notablemente la incidencia que sobre la seguridad jurídica de los ciudadanos puede tener una norma que produce efectos sobre situaciones de hecho o relaciones jurídicas que han comenzado a constituirse antes de su entrada en vigor.

b) Pues bien, no cabe la menor duda de que, a diferencia de lo que sucedía en el supuesto enjuiciado en la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, en este caso concreto concurren claras exigencias de interés público que fundamentan la medida adoptada por la Ley 28/1992, aunque esta tenga incidencia negativa sobre la seguridad jurídica de los ciudadanos.

Efectivamente, como hemos señalado en los fundamentos jurídicos anteriores, la Ley 28/1992 no es más que el resultado de la tramitación como proyecto de ley del Real Decreto-ley 5/1992, norma que elevó las escalas del IRPF contenidas en los artículos 74.1 y 91 de la Ley 18/1991 ante la necesidad –que más atrás hemos reconocido como extraordinaria y urgente– de responder al espectacular crecimiento del déficit público durante el primer semestre del ejercicio 1992 (por diversas causas que aquí no cabe entrar a examinar), que afectaba gravemente al equilibrio de la Hacienda pública del Estado y al cumplimiento de uno de los requisitos esenciales del Programa de Convergencia Económica (mantener el déficit público dentro del límite del 3% del PIB) con vistas a alcanzar la Unión monetaria prevista en el Tratado de la Unión Europea celebrado en Maastricht y firmado por España. Objetivo este último que –debe recordarse– era, y sigue siendo, prioritario no solo para el Gobierno, sino también para la mayor parte de los grupos que gozan de representación parlamentaria y que, en definitiva, representan la voluntad del pueblo español (art. 66.1 de la CE). Resulta claro, por tanto, que existieron exigencias cualificadas de interés público, de índole esencialmente económica, que fundamentaron la medida adoptada por la Ley 28/1992.

Por otro lado, tampoco la elección del IRPF para luchar contra el déficit público fue caprichosa, sino que, como explica la exposición de motivos de la Ley 28/1992, se debió a que su generalidad determina que sus modificaciones sean más efectivas frente a la coyuntura que la de otros tributos de nuestro sistema fiscal menos flexibles o con finalidades más selectivas.

c) A mayor abundamiento, debe dejarse constancia también del alcance limitado de la medida adoptada. En efecto, la subida de los tipos de las escalas del IRPF establecida por el artículo 2 de la Ley 28/1992 no alcanza, desde la perspectiva que ahora importa del efecto retroactivo y la seguridad jurídica, la "notable importancia" de las que se han producido en otras ocasiones en las que este tribunal ha debido pronunciarse, como es el caso del gravamen complementario de la tasa fiscal del juego declara-

do inconstitucional por la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, en el que, como advertíamos en el fundamento jurídico 5 A), se provocaba un aumento de las tasas pagadas al inicio de 1990 de más del doble de su cuantía inicial.

En definitiva, de cuanto antecede se deduce que, atendidas las circunstancias concretas del presente caso —a saber, el grado de retroactividad de la norma impugnada, la finalidad de la medida que aprobaba, las circunstancias excepcionales y urgentes que justificaban su adopción y lo limitado de su alcance—, no puede decirse que el aumento de las tarifas del IRPF que ha realizado la Ley 28/1992 haya vulnerado el principio de seguridad jurídica garantizado en el artículo 9.3 de la Constitución española».

Y es que el oficio de las leyes, como en su momento bien señalara FIORE, no es otro que regular el porvenir, puesto que el pasado no está jamás en su poder, salvo que el precio a pagar de contrario sea la inseguridad jurídica y la oscuridad normativa.

9.2. IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS SANCIONADORAS

El principio limitativo de la retroactividad de las normas alcanza su grado máximo cuando se refiere a las normas sancionadoras, al estar constitucionalmente prohibida toda retroactividad que no sea a favor del infractor. Así lo disponen los artículos 9.3 y 25.1 de la Constitución.

Nótese, además, como el Tribunal Supremo, en Sentencia de 10 de mayo de 2007 (rec. de casación núm. 63/2002), ha recordado que el establecimiento del plazo prescriptivo, en relación con las infracciones administrativas, constituye claramente una cuestión material referida al régimen sancionador y que, como tal, se encuentra limitada por la prohibición de la retroactividad constitucional:

«Cuarto. En esta sentencia [nota: se refiere a la STS de 20 de febrero de 2007, rec. de casación núm. 6422/2001, citada en el FJ anterior] decíamos:

"Esta sala tiene declarado, con base en el artículo 25 de la Constitución, que el precepto aplicable a una infracción administrativa es la ley que está vigente en el momento de la comisión de infracción, habiéndose positivizado este criterio, para todas las infracciones administrativas en el nivel de la legislación ordinaria, por el artículo 128.1 de la Ley 30/1992, según el cual será de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyen infracción administrativa".

[...]

La cuestión clave que ha de resolverse es la relativa a si las normas que regulan la prescripción de la acción para imponer sanciones tributarias pueden o no entenderse incluidas entre aquellas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias.

La respuesta viene condicionada por el carácter sustantivo o simplemente procedimental que se asigne a la prescripción.

Si tiene carácter sustantivo la aplicación de la retroactividad de la prescripción será preceptiva en aquellos casos en que resulte favorable.

Por el contrario, si solo se le reconoce carácter procedimental regirá la norma de aplicación temporal del derecho, sin posibilidad alguna de retrotraer su eficacia a resoluciones adoptadas con anterioridad.

Pues bien, tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo han afirmado la naturaleza material de la prescripción en la esfera de lo punitivo. Así, el Tribunal Constitucional, en sus Sentencias 83/1989, de 10 de mayo; 157/1990, de 18 de octubre; 12/1991, de 28 de enero; 62/2001, de 17 de marzo, y 63/2005, de 14 de marzo, mantiene que la prescripción de los delitos y faltas por paralización del procedimiento puede ser considerada como institución de naturaleza sustantiva o material.

También así lo viene constantemente declarando la jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo en reiteradas sentencias, entre las que basta citar las de 10 de marzo de 1993, 12 de febrero de 2002, 19 de noviembre de 2003 y 30 de marzo de 2004.

Por otra parte, esta Sala, en Sentencia de 22 de enero de 1991, de modo expreso declara que la aplicación del principio de retroactividad de la norma posterior más favorable al inculcado se refiere no solo a la tipificación de la infracción y sanción, sino también al nuevo plazo de prescripción, si resulta ser inferior.

Ante esta valoración de alcance de la prescripción hay que concluir que la retroactividad establecida en el artículo 4.3 de la Ley 1/1998 es aplicable a la prescripción de la acción para imponer sanciones tributarias al integrarse en las normas sancionadoras sustantivas.

Frente a la anterior no cabe alegar que las normas sobre prescripción suponen una plasmación concreta del principio general de seguridad jurídica y que afectan a cualesquiera relaciones y situaciones jurídicas entre el contribuyente y la Administración, pues todo ello no es óbice para que en relación con el derecho sancionador se apliquen los principios propios de esta materia [...]».

9.3. SOBRE EL CARÁCTER Y NATURALEZA DE LAS MEDIDAS INCORPORADAS POR LA LEY 7/2012

La falta de declaración de los bienes y derechos situados en el extranjero en la declaración informativa (modelo 720) comporta, como ya ha sido señalado en líneas precedentes, tres efectos principales:

- La posible imposición de sanciones por el propio incumplimiento formal de la obligación informativa.
- La consideración de los bienes y derechos omitidos como ganancias patrimoniales injustificadas, imputables fiscalmente al último ejercicio no prescrito.

- La imposición de una sanción agravada (150%) sobre las cuotas que se liquiden a ingresar, por la regularización de dichas ganancias patrimoniales no justificadas.

Estas dos últimas consecuencias se aplican con todo rigor por la Inspección de los Tributos, cuando lo lógico y ajustado a la capacidad económica de los contribuyentes hubiera sido sancionarles únicamente por su negligencia en el incumplimiento de la nueva obligación formal de declaración del modelo 720.

Evidentemente, las sanciones por el incumplimiento relativo a la declaración informativa y la infracción con sanción agravada sobre la cuota regularizada constituyen un elocuente ejemplo de normas punitivas, sin necesidad de mayores o ulteriores explicaciones.

Con relación a la imprescriptibilidad, también puede afirmarse su carácter materialmente sancionador, en cuanto que constituye un castigo adicional asociado al incumplimiento de la obligación formal relativa al modelo 720. Tal aseveración puede sustentarse no solo por la propia explicación que de esta medida hace la exposición de motivos de la Ley 7/2012, a la que antes hemos hechos referencia, sino también por su propio e inherente carácter represivo y limitativo de los derechos del contribuyente, como claramente se deduce de todo lo expuesto en ordinales anteriores en relación con la aplicación de las restricciones a las libertades comunitarias. De hecho, la totalidad de la doctrina tributaria ha subrayado el carácter sancionador de esta medida.

En realidad, la referida imprescriptibilidad se erige en una previsión normativa dirigida a luchar contra hipotéticos o generalizados supuestos de fraude fiscal, siendo por ello materialmente sancionadora, aunque aparezca formalmente desposeída de la denominación de sanción y, por ende, de las garantías constitucionales que a esta siempre acompañan. Se trataría de una sanción impropia, calificada por la doctrina italiana y alemana como toda aquella consecuencia negativa, siempre conectada a la infracción de la norma, que influye sobre la determinación de la base imponible o directamente de la deuda tributaria, es decir, una desventaja subsiguiente a la comisión de un ilícito tributario formal que incidiría sobre los derechos del contribuyente, limitativa de la correcta determinación de su renta efectiva.

En tal sentido, el problema fundamental de la consecuencia desfavorable en la que se materializa la imprescriptibilidad se centra en que la misma puede contrariar gravemente varios principios constitucionales. En primer lugar, parece del todo inexistente su adecuación al artículo 25 de la Constitución española, pues se trata materialmente de una sanción, aunque desde el punto de vista formal no se la denomine como tal, logrando plenamente sus objetivos punitivos sin necesidad de que así sean previstos por un tipo legal, vulnerándose con ello el principio de legalidad penal.

Asimismo, vulnera el artículo 31 de la misma norma fundamental, por cuanto supone una mayor carga fiscal. De esta forma, si el tributo es tal y no es, claro está, una sanción, se puede decir que al menos una fracción del mismo se recauda no con arreglo al principio de capacidad económica o contributiva, sino a título de simple y llana pena. La racionalidad del tributo exige que el gravamen responda efectivamente a una capacidad económica, de tal forma que esa exigencia de conexión efectiva entre el presupuesto de hecho revelador de dicha capacidad y el gravamen es-

tablecido por la ley conduce a considerar inconstitucionales aquellas normas que, so pretexto de sancionar determinadas conductas ilícitas del contribuyente, determinan un incremento de la cantidad a pagar mediante el expediente de convertir en materia objeto del tributo lo que ya no es tal por obra de la prescripción.

En definitiva, toda previsión que aunque formalmente no llegue a tildarse de sanción pero que materialmente acarree consecuencias más desfavorables incluso que la propia multa, supone un verdadero atentado contra la idea de justicia y permite al legislador escamotear las legítimas garantías constitucionales establecidas en favor de los contribuyentes, coadyuvando a la construcción de un difuso derecho tributario «pseudosancionador», desligado de las normas comunes y fundamentales del *ius puniendi*, al servicio de la simple comodidad recaudatoria. En tal sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio, por la que se declaró la inconstitucionalidad de la disposición adicional cuarta de la Ley de tasas y precios públicos, constituye un ejemplo elocuente de la invalidez jurídica de medidas tendentes a la lucha contra el fraude fiscal mal diseñadas, al hacer tabla rasa de los principios constitucionales.

En el sentir del Tribunal Constitucional, el respeto al derecho y a los valores superiores del ordenamiento jurídico quedaba vulnerado, pues la previsión normativa suponía la tergiversación de institutos claramente perfilados y el robustecimiento de la norma tributaria como una previsión caprichosa y desconectada del derecho común, toda vez que la

«verdadera finalidad de la disposición adicional cuarta de la Ley de tasas y precios públicos no es otra que la de impedir que las partes contratantes en un negocio jurídico –la transmisión onerosa de un bien o derecho– sujeto al impuesto sobre transmisiones patrimoniales hagan constar en el documento público o privado un precio notoriamente inferior al real de la operación, con el fin de defraudar a la Hacienda pública».

Y aunque dicha finalidad encuentra amparo en la Constitución, como dejó dicho el propio tribunal en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, y han corroborado otros pronunciamientos posteriores,

«es evidente que el hecho de que el fin sea constitucionalmente legítimo no significa que también lo sean los medios concretos utilizados para alcanzarlo. Por ello, tanto si se adoptan medidas de carácter tributario como si se recurre a medidas sancionadoras, deberán respetarse los preceptos constitucionales aplicables a cada una de estas figuras y, en especial, los principios del artículo 31.1 de la Constitución respecto de las primeras y los artículos 25 y 24 de la Constitución respecto de las segundas».

10. SOBRE LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA NORMATIVA PROMULGADA EN 2012

Aunque ya nos hayamos referido a la prescripción tributaria en ordinales anteriores –relativos fundamentalmente a la aplicación de las consideraciones del TJUE sobre la libre circulación

de capitales—, procede verter ahora alguna reflexión ulterior para proyectar los criterios del Tribunal Constitucional español sobre la norma vigente en España desde el año 2012.

Así, y con relación al tipo de retroactividad máxima que estamos valorando, debe destacarse la disposición final quinta de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que incorporó el apartado 2 al artículo 39 de la LIRPF, precepto fundamental en el que se apoyan las regularizaciones inspectoras que viene practicando la AEAT y que a este respecto dispone literalmente lo que sigue:

«Disposición final quinta. Entrada en vigor.

Esta ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

[...].».

La Ley 7/2012 fue publicada en el Boletín Oficial del Estado de 30 de octubre de 2012, entrando en vigor, en consecuencia, el 31 de octubre de 2012. Resulta evidente, como acaba de señalarse, que de los distintos grados de retroactividad, a los que hacía referencia la jurisprudencia del Tribunal Constitucional antes citada, nos encontramos ante una retroactividad de grado máximo. Y es que la nueva redacción del artículo 39.2 de la LIRPF se aplica a rentas correspondientes, según el propio criterio de la Inspección, a ejercicios ya prescritos. Es decir, sobre la base del artículo 39.2 de la LIRPF se vienen imputando a periodos impositivos vivos (generalmente al último no prescrito) unas rentas obtenidas mucho antes de que se produjera la modificación normativa.

Pero ni siquiera este grado de retroactividad máxima califica convenientemente lo que pretende la Inspección en sus regularizaciones. En efecto, deberíamos «inventar» un nuevo grado de retroacción, al que podríamos denominar, quizá, siguiendo modismos actuales, «ultrarretroactividad», pues la AEAT viene regularizando aquello que no solo queda más allá del grado máximo de retroactividad, sino que ya estaba plenamente extinguido por la prescripción ganada.

No puede alterar este juicio lo establecido en la disposición adicional segunda de la propia Ley 7/2012 (donde se reconoce el efecto retroactivo que pretende otorgarse a la modificación del art. 39.2 de la LIRPF), pues, tal y como se ha razonado con anterioridad, se trata de un grave vicio de constitucionalidad que limita la facultad del legislador en sus pretensiones de proyectar retroactivamente las normas tributarias a su más completo antojo.

Todo ello supone una gravísima vulneración jurídica, como muy recientemente ha confirmado el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 121/2016, de 23 de junio, en la que se declara la inconstitucionalidad del régimen establecido en el año 2011 por la Ley de economía sostenible del Gobierno Zapatero, por el que se restringió el beneficio fiscal del que disfrutaban las *stock options*, condicionándolo a la sola existencia del incentivo si este no se hubiera concedido de manera anual y otorgándole efecto retroactivo desde el año 2004, es decir, consagrando legalmente una retroactividad de grado máximo que afectaba de lleno a ejercicios impositivos que ya estaban

completamente prescritos. En los fundamentos jurídicos 4, 5 y 6 de la referida sentencia se afirma con toda rotundidad la violación del artículo 9.3 de la Constitución española y, por consiguiente, de los principios de legalidad, seguridad jurídica e irretroactividad (la negrita es nuestra):

«En los términos ya expuestos, la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006, incorporada por la disposición final cuadragésima novena, apartado uno, de la Ley 2/2011, se cuestiona únicamente por su efecto retroactivo, al aplicarse a rendimientos generados a partir del 5 de agosto de 2004.

Para examinar la compatibilidad de tal retroactividad con el artículo 9.3 de la Constitución española debemos antes de nada recordar que no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, pues las normas tributarias no tienen carácter sancionador, sino que imponen a los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de gastos públicos o de efectuar prestaciones patrimoniales de carácter público (art. 31.3 de la CE). Tampoco, como hemos reiterado, existe en nuestro ordenamiento constitucional un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11, y 116/2009, de 18 de mayo, FJ 3), aun cuando sí se exija la protección de la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11; 89/2009, de 20 de abril, FJ 3; 90/2009, de 20 de abril, FJ 4, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 10).

Por tanto, la retroactividad podrá ser contraria al principio de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3), dependiendo de su grado, así como las circunstancias específicas que concurren en cada caso, lo que resultará clave en el enjuiciamiento a la luz de la Constitución [SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; 182/1997, de 20 de octubre, FJ 11 c), y 176/2011, de 8 de noviembre, FJ 5, entre muchas otras].

Asimismo, es preciso tener en cuenta de manera especial tanto el tipo de impuesto en que se produce, su naturaleza y la estructura del hecho imponible, como las circunstancias concretas concurrentes en el caso. Conviene recordar que, a efectos de la determinación de la norma aplicable, en la dogmática tributaria el devengo es el momento en que, por establecerlo así la ley, se entiende realizado el hecho imponible y nacida la obligación tributaria. En los tributos instantáneos el aspecto temporal del hecho imponible no adquiere relevancia jurídica y la realización del elemento material del hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria. Ahora bien, en los tributos periódicos, cuyo hecho imponible consiste en un estado de cosas o situación (elemento material) que no se agota en sí mismo sino que se prolonga de manera continuada en el tiempo, no basta, a fin de ponderar el alcance de la retroactividad de la norma, con atender solo al momento del devengo; ha de tenerse en cuenta también el periodo impositivo o dimensión temporal del elemento objetivo del hecho imponible.

En este caso, todas las partes coinciden en que, en los ejercicios 2004 a 2010, estamos ante un supuesto de retroactividad de grado máximo, pues se afecta a situaciones jurídicas cuyos efectos ya se han consolidado (SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4, y 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11).

La norma afecta a siete ejercicios fiscales que ya habían finalizado en el momento de su entrada en vigor (ejercicios 2004 a 2010), por lo que solo puede concluirse que su incidencia inmediata sobre el principio de seguridad jurídica es evidente, lo que permite anticipar que es susceptible de trascender la interdicción de la arbitrariedad (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11; 90/2009, de 20 de abril, FJ 4, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 10). En efecto, en los casos de retroactividad propia, hemos reiterado que, como regla general, la prohibición de la retroactividad operaría plenamente, de modo que debe examinarse si concurren "exigencias cualificadas del bien común" [STC 176/2011, FJ 5, con cita de las SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 5 C), y 182/1997, de 20 de octubre, FJ 11 d)], pues solo en tal caso podrá concluirse la licitud de la disposición y, por tanto, el sacrificio de ese principio.

Al respecto, hemos insistido en que dichas exigencias de interés general "deben ser especialmente nítidas cuando la norma retroactiva de que se trate incide en un tributo como el IRPF" [STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 13 A)], que es lo que acontece en este caso.

5. Constatado que, en los ejercicios 2004 a 2010, se produce una retroactividad de grado máximo, debemos examinar si concurre alguna razón que permita entender justificada la afectación que a la seguridad jurídica se ha producido, examinando el conjunto de circunstancias que concurren en el supuesto. La disposición final cuestionada fue incorporada en el Senado mediante una enmienda del grupo socialista (la n.º 608), y fue justificada en la necesidad de "aclarar el régimen tributario aplicable a los rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones, incrementando la seguridad jurídica de las empresas y trabajadores cuyos planes de opciones se ajustaron a tales requisitos" (Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, n.º nueve, de 28 enero 2011, pág. 509).

Esta finalidad, que puede guardar conexión con la decisión del legislador de otorgar rango de ley al régimen jurídico que, hasta ese momento, había venido siendo regulado mediante reglamento, no se encuentra sin embargo conectada con el grado de retroactividad otorgado a la medida, sino solo con su incorporación a la norma legal.

El abogado del Estado justifica la adopción de la disposición cuestionada afirmando que existen "poderosas razones de interés general", y resaltando que el objetivo del cambio normativo "es tan evidente que no requiere especial fundamento". Más concretamente, se refiere a dos tipos de justificaciones; por un lado, el contexto de crisis financiera que rodea el momento en que la medida se aprueba y, por otro, que las

opciones sobre acciones han sido empleadas en maniobras de planificación fiscal, con lo que la medida pretendería en suma salvaguardar el principio de justicia tributaria consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución española.

Estas razones no son suficientes para entender justificada la retroactividad en este caso.

En primer lugar, las invocaciones genéricas a la crisis financiera no pueden tener virtualidad alguna, por sí mismas, para admitir el establecimiento de una medida con el grado de retroactividad como la que aquí se cuestiona. La realidad de la crisis financiera, y sus devastadores efectos sobre las cuentas públicas, no permiten sin más tener por justificado cualquier grado de retroactividad por el mero hecho de que este pueda facilitar que se atajen economías de opción como las que refiere el escrito del abogado del Estado. Todo ello sin perjuicio de que lo que se controvierte en este caso no es la medida en sí, sino su efecto retroactivo, que extiende sus efectos desde el ejercicio de 2004, alcanzando de lleno ejercicios en los cuales la crisis financiera y después económica no había ni siquiera empezado.

En segundo lugar, y en concreto sobre la justicia tributaria, a la que también alude el abogado del Estado, no cabe duda de que la finalidad de luchar contra determinadas economías de opción, o directamente contra prácticas elusivas de impuestos, constituye, como tantas veces hemos reiterado, un mandato constitucional, ya que "la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar" (por todas, STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3). La garantía de un sistema tributario justo es central a todo Estado social y democrático de derecho, ya que, en ausencia de tal sistema, no puede ni siquiera haber una sociedad civilizada. **Ahora bien, ello no permite, sin más, que el legislador pueda anudar a una disposición una retroactividad de efectos tan amplios como la que aquí se enjuicia, pues ello convertiría el principio de seguridad jurídica en una mera ilusión o en un principio vacío de contenido.** Tampoco el hecho de que, en ocasiones, el empleo de normas retroactivas pueda permitir atajar determinados mecanismos de elusión de impuestos, como se ha constatado entre otros casos en el decidido en la Sentencia del TJUE de 26 de abril de 2005 (C-376/02), caso Stichting Goed Wonen contra Staatssecretaris van Financien, no permite sin más avalar una retroactividad auténtica y amplia como la que aquí se examina, pues ello supone desconocer abiertamente un valor central del ordenamiento jurídico como es el principio de confianza legítima, corolario del principio de seguridad jurídica y al que también se ha referido el mismo tribunal [entre otras, en las SS de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer (C-62/00), párr. 46; o de 12 diciembre 2013 (C-362/12), caso Test Claimants in the Franken Investment Income Group Litigation, párrs. 44 y ss.].

En este sentido, no está de más recordar que la justicia tributaria fue ya invocada, en similares términos genéricos, en relación precisamente con una norma retroactiva del IRPF que afectaba a determinados rendimientos irregulares, en el asunto enjuiciado en la Sentencia del Tribunal Constitucional 176/2011, de 8 de noviembre. También en aquel caso, según constatamos, el efecto retroactivo pretendía ampararse en "la finalidad, constitucionalmente respaldada, de una mayor justicia tributaria" (STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 13). Dijimos entonces que "aunque pudieran haber existido razones que hicieran conveniente la modificación, sin embargo, en la medida en que dicha modificación afecta por igual a todas las rentas irregulares del trabajo, sin establecer distinciones de ningún tipo para aquellas rentas que pretendidamente serían el objeto de la medida porque con ellas se propiciaban operaciones de planificación fiscal, se produce un tratamiento indiscriminado. Este tratamiento indiscriminado implica que el efecto retroactivo se proyecte por igual sobre todas las rentas irregulares del trabajo, lo que no solo pone en duda la existencia misma de un cualificado fin de interés general, sino que tiene como consecuencia que la medida tenga un alcance más general que el que pudiera estar reflejado en la tramitación parlamentaria", lo que nos condujo a concluir que la norma cuestionada "ha llevado a cabo, retroactivamente, una alteración en la determinación de la deuda tributaria del IRPF sin la concurrencia de nítidas y cualificadas exigencias de interés general que justificasen el efecto retroactivo otorgado, lo que conduce a estimar que se ha producido la vulneración del principio seguridad jurídica garantizado por el artículo 9.3 de la Constitución y, en su consecuencia, a declarar la inconstitucionalidad y nulidad" (STC 176/2011, FJ 5).

6. En este caso, la conclusión no puede ser diferente a la alcanzada en la Sentencia del Tribunal Constitucional 176/2011, para aquellos ejercicios en los que la retroactividad es de grado máximo, pues el efecto retroactivo de la norma afecta, también indiscriminadamente, a todo tipo de retribución mediante opciones sobre acciones, se haya constatado o no su uso torticero en la elusión de impuestos. Todo ello sin perjuicio de que el hecho de que la retribución mediante opciones sobre acciones pueda emplearse para eludir impuestos de forma contraria al ordenamiento jurídico, no es razón suficiente para avalar sin más una modificación retroactiva de su régimen, pues es evidente que cualquier instrumento o negocio jurídico –como un contrato de compraventa o la creación de una sociedad– puede ser empleado para eludir impuestos. Dicho de otro modo, si se aceptara como justificación suficiente la potencialidad defraudadora de esta modalidad retributiva, ello permitiría admitir virtualmente cualquier tipo de medida retroactiva, siempre que pudiera demostrarse que afecta a algún negocio susceptible de ser empleado para la elusión de impuestos.

Por último, no cabe cuestionar los motivos del legislador, pero si el objetivo de interés general era evitar una impropia tributación como rendimientos del trabajo irregulares a los que no resulta jurídicamente posible atribuirles ese carácter, es evidente que para su consecución hubiera bastado con introducir la norma legal con efectos pro futuro o, incluso, otorgarle una retroactividad impropia o de grado medio, lo que

habría exigido que resultara aplicable solo a aquellos contribuyentes cuyos periodos impositivos no hubieran finalizado.

Cabe así concluir, a partir de lo anterior, que no se han constatado razones suficientes para justificar un grado de retroactividad como el examinado en este proceso, pues debe insistirse en que los efectos de la disposición cuestionada se retrotraen a casi siete años naturales, de manera que, como destaca el auto del promotor de la cuestión y también la fiscal general del Estado, afecta incluso a ejercicios ya prescritos.

El hecho de que la modificación que ahora se regula en una ley hubiera estado antes contemplada en una norma reglamentaria no enerva la conclusión alcanzada. Primero, porque cuando se trata de una retroactividad de grado máximo como la que se produce en los ejercicios 2004 a 2010, la previsibilidad no forma parte del análisis de su constitucionalidad. Y, en todo caso, porque por mucho que la medida en concreto adoptada pudiera ser previsible, el grado de retroactividad de la ley, que es lo que aquí se controvierte, no lo era. A mayor abundamiento, y como destacan tanto el auto del Tribunal Supremo como el escrito de alegaciones de la fiscal general del Estado, si como parece era previsible la declaración de ilegalidad de la norma reglamentaria, por ser esta idéntica a otra anterior igualmente declarada ilegal, entonces la expectativa razonable de los contribuyentes era precisamente su anulación, de manera que el efecto retroactivo de la disposición que enjuicamos solo vendría justificado por la finalidad de sanar, *a posteriori*, una previsible declaración de exceso reglamentario».

A todas las conclusiones mencionadas en los párrafos anteriores debe añadirse otra muy significativa: la vulneración del plazo de prescripción alcanza una especial relevancia en lo referente a cualesquiera normas de carácter sancionador. Y lo cierto es que las regularizaciones practicadas a los contribuyentes al amparo de lo dispuesto por el artículo 39.2 de la LIRPF revisten una naturaleza claramente punitiva, tanto en lo relativo a la norma atinente a la propia calificación como ganancia patrimonial no justificada (con naturaleza de cuasi sanción), como, evidentemente, en la referida a la propia sanción agravada por aplicación de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 (150% de la cuota no ingresada). Y es que, tal y como ha señalado el Tribunal Supremo en la jurisprudencia antes reseñada, el plazo de prescripción en materia sancionadora reviste una naturaleza netamente sustantiva, no procedimental, y se encuentra proscrita constitucionalmente toda retroactividad, no solo la máxima –que es la aplicada en el caso del presente dictamen por la AEAT–, sino hasta la mínima.

La aplicación retroactiva realizada por la Inspección, sobre la base de la modificación operada en el artículo 39.2 de la LIRPF, es tan extrema que cualquier tribunal de justicia que conociese de asuntos de esta naturaleza debería elevar la pertinente cuestión de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional, antes de proceder a aplicarla al caso concreto.

De todo lo anterior se colige que las regularizaciones administrativas dictadas como las sanciones impuestas por la AEAT no se ajustan a las mínimas exigencias constitucionales, ni respetan las libertades contenidas en el tratado fundacional de la Unión Europea.

11. CONCLUSIONES

Primera. La Inspección de los Tributos viene gravando, como renta imputable a ejercicios impositivos vivos, inversiones efectuadas en el extranjero materializadas en años ya prescritos.

Segunda. Si esas mismas inversiones se hubieran realizado en España, en lugar de haberse materializado en el extranjero, la Inspección no hubiera practicado liquidación alguna, al amparo de lo dispuesto por el artículo 39.2 de la LIRPF.

Tercera. El incumplimiento, incluso involuntario o por desconocimiento, de una obligación formal, como es la falta de presentación del modelo 720 con relación a bienes o derechos radicados en el extranjero, pero adquiridos en periodos prescritos, supone para los contribuyentes, por aplicación de la vigente regulación del artículo 39.2 de la LIRPF, la ampliación indefinida del plazo prescriptivo. En definitiva, una auténtica imprescriptibilidad, por la que desaparece de plano la posibilidad de alcanzar la prescripción, como forma de extinción del crédito tributario, asociada a las rentas invertidas en tales bienes o derechos.

Cuarta. La imprescriptibilidad penal solo está prevista para los delitos más aberrantes como los de lesa humanidad o genocidio, lo que evidencia la vulneración del principio constitucional de proporcionalidad por parte del vigente artículo 39.2 de la LIRPF.

Quinta. Existe un procedimiento de infracción contra el Reino de España, promovido por la Comisión Europea, en relación con esta declaración de bienes y derechos radicados en el extranjero. La Comisión ha entendido que la normativa española es contraria al TFUE, en particular, a la libre circulación de capitales, al establecer una obligación que se proyecta exclusivamente respecto a los bienes y derechos ubicados fuera de España y llevar aparejado un régimen sancionador específico, doblemente represivo, constituido, por un lado, por las propias sanciones derivadas del incumplimiento de la obligación de información y por las sanciones agravadas sobre las cuotas tributarias resultantes de las regularizaciones administrativas basadas en bienes y derechos en el extranjero no incluidos en la declaración informativa y, por el otro, por la propia imprescriptibilidad de la obligación tributaria.

A juicio de la Comisión Europea, dicha imprescriptibilidad es desproporcionada y atenta contra la seguridad jurídica y protección de la confianza legítima.

Compartimos plenamente los planteamientos de la Comisión con relación al conjunto de medidas aprobadas por el Parlamento español en torno al modelo 720, toda vez que se basan en reiterada jurisprudencia del TJUE que ha sido completamente ignorada por el legislador patrio.

Sexta. En la jurisprudencia del TJUE nunca se ha tratado un plazo de prescripción ilimitado, como el incorporado al vigente artículo 39.2 de la LIRPF. Frente a esta suerte de imprescriptibilidad establecida por la normativa española, en los casos examinados por el TJUE simplemente se había alargado un tanto el plazo prescriptivo. Existen múltiples precedentes de ampliaciones de

plazos, mucho más moderados que el aprobado por el Reino de España, que han sido finalmente reprobados y anulados por el TJUE, siendo la regla general el rechazo de cualquier ampliación de los plazos de prescripción tributaria si los distintos Estados nacionales podían adoptar otras medidas menos restrictivas para combatir el fraude fiscal. Es jurisprudencia comunitaria reiterada que solo cabe admitir una justificación basada en la lucha contra el fraude fiscal cuando tenga por objeto montajes puramente artificiales destinados a eludir la norma fiscal, lo que excluye las presunciones generales de fraude, tal y como la que se contiene en el vigente artículo 39.2 de la LIRPF.

Séptima. Los Tribunales Económico-Administrativos no pueden resolver las reclamaciones dirigidas contra los acuerdos dictados por la AEAT al amparo del artículo 39.2 de la LIRPF sin plantear la obligatoria cuestión prejudicial ante el TJUE, conforme a lo dispuesto en el artículo 237.3 de la LGT. La tramitación de dichas reclamaciones económico-administrativas, actualmente en curso, debe suspenderse.

Octava. La normativa aprobada en el año 2012 y la aplicación de la misma realizada por la Inspección de los Tributos también vulnera la Constitución española. La retroactividad normativa establecida por la Ley 7/2012 ha sido máxima o absoluta. La AEAT viene aplicando una norma nacida en 2012 a unas rentas evidentemente más antiguas, que, como poco, se habrían obtenido cuando se materializaron las inversiones en el extranjero. La entrada en vigor, el 31 de octubre de 2012, del nuevo artículo 39.2 de la LIRPF se ha utilizado por la AEAT para liquidar cuotas correspondientes a rentas supuestamente obtenidas en ejercicios que, en ese momento, ya estaban plenamente prescritos. Por ello, obligaciones tributarias ya extintas por prescripción se han «reactivado» por medio de la Ley 7/2012, infringiendo así no solo lo dispuesto en el artículo 69 de la LGT, sino el relevante principio constitucional de seguridad jurídica, a cuyo servicio se instaura precisamente el instituto de la prescripción. Obvio es señalar que también de esta forma se ha vulnerado el principio de interdicción de la arbitrariedad.

Novena. Esta aplicación retroactiva de grado máximo resulta absolutamente contraria a la norma fundamental. Cualquier tribunal de justicia que conozca de la aplicación administrativa del artículo 39.2 de la LIRPF debería elevar la pertinente cuestión de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional.

Décima. Esa infracción constitucional de la retroactividad es aún más grave en el ámbito del derecho sancionador, pues está constitucionalmente prohibida toda retroactividad que no sea a favor del infractor. El artículo 39.2 de la LIRPF contiene un evidente componente sancionador para aquellos contribuyentes que incumplen su obligación de presentar el modelo 720. La retroacción se ha producido también con relación a la sanción agravada del 150% que se ha aplicado sobre la cuota liquidada al contribuyente. Por ello, tanto las regularizaciones administrativas dictadas como las sanciones impuestas por la AEAT no se ajustan a las exigencias constitucionales.