

# SEGURIDAD JURÍDICA Y RETROACTIVIDAD DE NORMAS TRIBUTARIAS

## Análisis de la STC 121/2016, de 23 de junio, y sus posibles implicaciones sobre la declaración de bienes situados en el extranjero

**Saturnina Moreno González**

*Profesora Titular (acr. Catedrática) de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Castilla-La Mancha/Centro Internacional de Estudios Fiscales*

---

### EXTRACTO

El objeto de este trabajo es el análisis de la STC 121/2016, de 23 de junio, pronunciamiento importante no solo por analizar de nuevo la espinosa cuestión de la retroactividad de las normas tributarias, sino por su potencial trascendencia desde la óptica del análisis de constitucionalidad de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero, introducida por la disposición adicional decimoctava de la Ley General Tributaria por la Ley 7/2012.

---

## 1. SUPUESTO DE HECHO

El artículo 17.2 a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el artículo de idéntica numeración del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRPF y, posteriormente, el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, establecieron que los *rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores* se computarían en la base imponible del impuesto tras una reducción de su importe, fijada en el 40%, siempre que se cumplieran determinadas condiciones. Con la reducción se pretende mitigar el efecto que la progresividad del impuesto tiene sobre las rentas que se perciben en un único ejercicio, pero que, en realidad, se han generado en varios.

En este sentido, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo plantea cuestión de inconstitucionalidad que tiene por objeto el inciso «que se imputen en un periodo impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004», de la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006, incorporada por la disposición final

cuadragésima novena, apartado 1, de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible<sup>1</sup>. La disposición cuestionada condiciona la aplicación de la reducción a las opciones de compra que cumplan los requisitos exigidos (obtención de forma periódica o recurrente, y ejercicio transcurridos más de dos años desde su concesión) a que dichas opciones no se concedan anualmente. Con ello, se pretende evitar que se beneficien de la reducción de rentas irregulares rentas que notoriamente no lo sean, precisamente por percibirse de forma regular en el tiempo, como sucedería si se obtuviesen de forma anual. La norma, que entró en vigor el día siguiente de su publicación en el BOE, es decir, el 7 de marzo de 2011, modifica el IRPF con efectos que se retrotraen al 4 de agosto de 2004.

Hasta la aprobación de la disposición controvertida, la condición o requisito relativo a que las opciones no se concedan anualmente había venido estableciéndose en normas reglamentarias. Las Sentencias del Tribunal Supremo (Sala Tercera) de 9 de julio de 2008 [rec. núm. 5/2007 (NFJ029233)] y 30 de abril de 2009 [rec. núm. 8/2008 (NFJ034441)] declararon la nulidad de varios incisos del artículo 10.3 del Real Decreto 214/1999, por entender que constituían excesos reglamentarios sobre la disposición legal (art. 17.2 de la Ley 40/1998) que infringían la reserva de ley en materia tributaria y el principio de jerarquía. Sin embargo, el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, que reprodujo sin variación el precedente artículo 10.3 del Real Decreto 214/1999 (del mismo modo que después lo haría el art. 11.3 del RD 439/2007), sería la norma que inicialmente habría resultado aplicable al supuesto de hecho que subyace a la cuestión de inconstitucionalidad, si no se hubiera modificado la Ley del IRPF con efectos retroactivos. El Real Decreto 1775/2004 entró en vigor el 5 de agosto de 2004, mientras que la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006 habría de resultar aplicable a aquellos rendimientos que se imputaran con posterioridad al 4 de agosto de 2004.

El Tribunal Supremo considera que la disposición cuestionada (en concreto, el inciso que extiende los efectos de la misma a 2004) puede vulnerar el *principio de seguridad jurídica* atendiendo a su grado de retroactividad y teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes en este caso. La disposición impondría una *retroactividad de grado máximo*, incidiendo sobre situaciones plenamente consolidadas. En el caso objeto del proceso *a quo*, al tiempo de aprobarse, incluso habría prescrito la potestad de la Administración para liquidar el tributo y la del contribuyente para solicitar las oportunas devoluciones. En cuanto a las circunstancias concurrentes, considera que la retroactividad no puede entenderse justificada, puesto que el objeto de la disposición fue *otorgar cobertura legal a disposiciones reglamentarias cuya nulidad estaba anunciada*, por ser su contenido idéntico al que había sido anulado por las sentencias del Tribunal Supremo. Ade-

<sup>1</sup> El tenor de la disposición controvertida es el siguiente: «En el caso de los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajos que se imputen en un periodo impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004, a efectos de la aplicación de la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 18.2 de esta ley, solo se considerará que el rendimiento del trabajo tiene un periodo de generación superior a los dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, cuando las opciones de compra se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente».

más, aun siendo identificable el objetivo de interés general perseguido con la disposición controvertida, consistente en evitar una impropcedente tributación como irregulares de rendimientos del trabajo a los que no cupiera atribuir ese carácter, para su consecución no era necesario dotar a la norma de retroactividad propia, habiendo bastado una retroactividad impropia o de grado medio. Por último, destaca que la disposición cuestionada afecta indiscriminadamente a todos los rendimientos del trabajo derivados de la concesión de opciones sobre acciones «que se imputen en un periodo impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004», sin tener en cuenta si estaban o no pendientes de revisión administrativa o judicial, cuando es obvio que la situación en uno u otro caso era distinta. La misma opinión es defendida, con similares argumentos, por el fiscal general del Estado y por la parte recurrente en el proceso *a quo*.

En cambio, el abogado del Estado defiende la constitucionalidad de la disposición cuestionada por la concurrencia de razones cualificadas de interés general, toda vez que el preámbulo de la Ley 2/2011 contiene una referencia expresa a la «crisis financiera y económica internacional, la más grave en muchas décadas». A su juicio, el objetivo del cambio normativo resulta tan obvio que no requiere de especial fundamento, ya que la concesión de opciones sobre acciones se ha venido utilizando como un mecanismo de planificación fiscal contrario a la finalidad y espíritu de la reducción de la base imponible, de forma que la medida tiene, en última instancia, la finalidad de salvaguardar el principio de justicia en materia tributaria consagrado en el artículo 31 de la Constitución española (CE).

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El Tribunal Constitucional (TC) inicia su argumentación recapitulando su doctrina sobre la retroactividad de las normas tributarias y su compatibilidad con el artículo 9.3 de la CE. En esta línea, recuerda 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 los gastos públicos o de efectuar prestaciones patrimoniales de carácter público (art. 31.3 CE)». Tampoco existe en nuestro ordenamiento constitucional un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal [SSTC 126/1987, de 16 de julio (NFJ000307), FJ 11, y 116/2009, de 18 de mayo (NCJ049593), FJ 3], sin perjuicio de que «sí se exija la protección de la confianza legítima 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». Por consiguiente, «la retroactividad podrá ser contraria al principio de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), 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» [*vid.*, entre otras muchas, SSTC 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014), FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre (NFJ004656), FJ 3; 182/1997, de 28 de octubre (NFJ005623), FJ 11 c); y 176/2011, de 8 de noviembre (NCJ055862), FJ 5]. De igual forma, es necesario 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» (FJ 4).

Seguidamente, el TC identifica el tipo de retroactividad en el que incurre la disposición cuestionada, advirtiendo que se trata de un supuesto de *retroactividad de grado máximo*, que afecta a situaciones jurídicas cuyos efectos ya se han consolidado. En concreto, 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 (NFJ004014), FJ 8; 182/1997, de 28 de octubre (NFJ005623), FJ 11; 90/2009, de 20 de abril (NCJ049137), FJ 4; y 100/2012, de 8 de mayo (NCJ056954), FJ 10]. *En los casos de retroactividad propia, como regla general, la prohibición de retroactividad opera de forma plena*, por lo que debe examinarse si concurren *exigencias cualificadas de bien común*, pues solo en caso de que así sea podrá concluirse la licitud de la disposición y el consiguiente sacrificio de ese principio constitucional [vid. STC 176/2011, de 8 de noviembre (NCJ055862), FJ 5, con cita de abundante doctrina constitucional]. Ahora bien, el TC advierte que tales exigencias de interés general «deben ser *especialmente nítidas*» cuando la norma retroactiva de que se trate incide en un tributo como el IRPF (FJ 4).

El TC examina las distintas razones esgrimidas por el abogado del Estado para justificar la adopción de la disposición cuestionada y rechaza todas ellas.

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 2004, alcanzando de lleno ejercicios en los cuales la crisis financiera y después económica no había ni siquiera empezado» (FJ 5).

En segundo lugar, por lo que se refiere a la *finalidad de una mayor justicia tributaria*, «no cabe duda de que la finalidad de luchar contra determinadas economías de opción, o directamente contra prácticas elusivas de impuestos, constituye [...] 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 contravendría el principio de seguridad jurídica en una mera ilusión o en un principio vacío de contenido» (FJ 5). A este respecto, el TC acude a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) para señalar que el hecho de que, en ocasiones, el empleo de normas retroactivas pueda permitir atajar determinados mecanismos elusivos de impuestos [STJUE de 26 de abril de 2005, Asunto C-376/02, *Stichting Goed Wonen/Staatssecretaris van Financiën* (NFJ019487)] no permite sin más avalar una retroactividad auténtica y amplia como la examinada en el proceso *a quo*, pues ello supondría 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 refiere el TJUE [por ejemplo, en las Sentencias de 11 de julio de 2002, Asunto C-62/00, *Marks & Spencer* (NFJ012312), apdo. 46; o de 12 de diciembre de 2013, Asunto C-362/12, *Test Claimants* (NFJ052961), apdo. 44 y ss.].

A mayor abundamiento, el TC recuerda que la exigencia de mayor justicia tributaria ya fue invocada en la STC 176/2011, de 8 de noviembre (NCJ055862) (en relación precisamente con una norma retroactiva del IRPF que afectaba a determinados rendimientos irregulares) y en ella se dijo que aunque pudieran existir razones que hicieran conveniente la modificación, habida cuenta de que la misma afectaba por igual a todas las rentas irregulares del trabajo, sin establecer distinción alguna que permitiera circunscribir el ámbito de la medida al tipo de rentas con las que se propiciaban operaciones de planificación fiscal, se producía un tratamiento indiscriminado que implicaba que el efecto retroactivo se proyectase por igual sobre todas las rentas irregulares del trabajo, poniendo en duda la existencia misma de un fin cualificado de interés general y convirtiendo la medida en desproporcionada. El TC traslada esa doctrina al caso objeto de análisis y concluye que «el efecto retroactivo de la norma afecta, también indiscriminadamente, a todo tipo de retribución mediante opciones sobre acciones, se haya constatado o no un uso torticero en la elusión de impuestos». Aun cuando «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». Aunque no se cuestionan los motivos del legislador, el TC advierte que si el objetivo de interés general era evitar una tributación improcedente como rendimientos del trabajo irregulares a los que no resulta jurídicamente posible atribuir tal carácter, hubiera bastado con introducir la norma legal con efectos pro futuro o, incluso, otorgarle una retroactividad impropia o de grado medio, aplicando la misma solo a aquellos contribuyentes cuyos periodos impositivos no hubieran finalizado (FJ 6).

Así pues, el TC concluye que no se han constatado razones suficientes para justificar un grado de retroactividad como el examinado en el proceso, sin que enerve esta conclusión el hecho de que la modificación regulada en la disposición controvertida hubiera estado antes contempla-

da en una norma reglamentaria. «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 [...] no lo era. A mayor abundamiento [...], 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» (FJ 6).

Por todo ello, el TC declara que la norma cuestionada vulnera el artículo 9.3 de la CE y estima la cuestión planteada para los ejercicios 2004 a 2010 en los que la retroactividad fue de grado máximo, declarando la inconstitucionalidad y nulidad del inciso «que se imputen en un periodo impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004» de la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006 (en la redacción otorgada por la Ley 2/2011). No obstante, el TC salva de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad al periodo 2011, ya que en este caso la retroactividad es impropia o de grado medio, al afectar a un periodo impositivo todavía en curso. Se echa en falta, en relación con esta última cuestión (retroactividad impropia), un análisis del TC que pondere, de una parte, la seguridad jurídica, y, de otra, las circunstancias concretas que concurren en el caso, como la finalidad de la medida, las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, la importancia cuantitativa de la modificación, u otros factores similares.

Finalmente, en virtud del artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, la sentencia del TC no permite revisar procesos ya fenecidos mediante sentencias con fuerza de cosa juzgada en los que se haya aplicado el precepto declarado inconstitucional.

### 3. COMENTARIO CRÍTICO: POSIBLE INCIDENCIA SOBRE LA DECLARACIÓN DE BIENES EN EL EXTRANJERO

La STC 121/2016, de 23 de junio (NCJ061443), es importante desde un doble punto de vista. En primer lugar, por analizar de nuevo la cuestión de la retroactividad de las normas tributarias. A este respecto, el TC confirma y profundiza en su doctrina sobre la inexistencia tanto de una prohibición constitucional a la retroactividad de las normas tributarias, como de un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, lo cual no impide reconocer el derecho a la protección de la confianza jurídica de aquellos cuando ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles. Asimismo, corrobora que determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que solo puede resolverse teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma y, de otro, las circunstancias que concurren en cada supuesto. En los casos de retroactividad plena, auténtica o de grado

máximo solo exigencias cualificadas de interés general podrán imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica, circunstancia que no concurre en el presente supuesto, pues las alusiones genéricas a la crisis financiera o a la lucha contra prácticas elusivas no amparan que el legislador pueda anudar a una norma una retroactividad de efectos tan amplios como la disposición controvertida, pues ello convertiría el principio de seguridad jurídica en un principio vacío de contenido. En esta línea, el hecho de que la modificación normativa se aplique de forma indiscriminada a la generalidad de los contribuyentes y no solo a los que realizan operaciones elusivas, pone en duda la admisión de esas causas de justificación.

Por otra parte, la sentencia objeto de comentario puede tener trascendencia desde la óptica del análisis de la constitucionalidad de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero, introducida en la disposición adicional decimotava de la Ley General Tributaria por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación a la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Como es sabido, el incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero tiene graves consecuencias tributarias y sancionadoras, que generan muchas dudas de compatibilidad con las exigencias constitucionales y con el Derecho de la Unión Europea (FALCÓN Y TELLA, 2013; SIMÓN ACOSTA, 2014). Centrando nuestra atención en las consecuencias tributarias, el incumplimiento de la citada obligación determina una ganancia patrimonial no justificada (art. 39.2 de la Ley 35/2006) o una presunción de obtención de rentas (art. 121.6 de la Ley 27/2014) que se imputará en el momento en que la Administración tributaria tenga conocimiento de tales bienes, lo que supone *de facto* la imprescriptibilidad de la obligación tributaria (FALCÓN Y TELLA, 2013, pág. 14). Asimismo, la ganancia patrimonial o renta presunta se imputará «en todo caso» al último de los ejercicios fiscales no prescritos, salvo que el contribuyente demuestre que la titularidad de los bienes o derechos se corresponde con rentas declaradas, o con periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente del impuesto de que se trate (IRPF o IS).

Esta nueva regulación plantea una cuestión de calado relacionada con el posible *carácter retroactivo* de la normativa. Es cierto que la disposición adicional segunda de la Ley 7/2012 subraya que la imputación temporal de la ganancia patrimonial no justificada o la presunción de obtención de rentas se realizará al periodo impositivo que proceda, según lo señalado en los artículos 39.2 de la Ley del IRPF y 134.6 del TRLIS (actual art. 121.6 LIS), en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados, de modo que la imputación al último de los ejercicios no prescritos no permite superar el límite temporal del ejercicio 2012, produciéndose la imputación de renta a partir del periodo impositivo de 2012 y siguientes, esto es, en periodos impositivos concluidos con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 7/2012. Sin embargo, dicha disposición adicional segunda no resuelve el problema de fondo planteado por la nueva regulación, esto es, el efecto de gravar rentas que, a su entrada en vigor, ya habían ganado la prescripción, por lo que «una obligación tributaria ya extinguida de conformidad con lo dispuesto en el artículo 59 apartado 1 de la LGT [...] "resucita" [...] para desplegar plenos efectos sobre situaciones pasadas» (LÓPEZ LÓPEZ, 2013,

pág. 30). Así pues, desde la óptica del nacimiento y extinción de la obligación tributaria, difícilmente puede negarse el carácter retroactivo de la medida por cuanto quedan afectadas rentas no declaradas correspondientes a periodos impositivos ya prescritos en el momento de la entrada en vigor de la Ley 7/2012 (*vid.* SANZ GADEA, 2013, pág. 181).

Respecto al grado de retroactividad en el que podría incurrir la regulación citada, siguiendo la doctrina del TC debería calificarse como una retroactividad de grado máximo, si bien es cierto que el tipo de retroactividad en la que esta normativa incurre es inédita en el análisis constitucional, pues dicha normativa afecta, no ya a hechos consumados o perfeccionados, sino a obligaciones extinguidas por prescripción. En cualquier caso, como se ha visto anteriormente, el TC rechaza la retroactividad absoluta con carácter general, por lo que solo exigencias cualificadas de bien común o de interés general «especialmente nítidas» –cuando la norma retroactiva incide en un tributo como el IRPF– podrían llevar a aceptar la licitud de la disposición y el sacrificio del principio de seguridad jurídica. En este sentido, algunos autores han relacionado la ganancia patrimonial no justificada y la presunción de obtención de rentas derivadas de la ocultación de bienes extranjeros con la lucha contra el fraude fiscal (MARTÍNEZ GINER, 2012). No obstante, por legítimo que este fin sea, de la doctrina constitucional cabe inferir que dicha finalidad no permitiría al legislador anudar a una disposición una retroactividad de efectos tan amplios que afecte no ya a situaciones consumadas o perfeccionadas, sino prescritas, vaciando de contenido al principio de seguridad jurídica y afectando a la esencia misma del instituto de la prescripción, amén de reducir significativamente las garantías de los contribuyentes no defraudadores, que ven muy mermado su derecho de defensa al no permitírseles (más allá de los dos supuestos expresamente previstos en la normativa) ofrecer una explicación razonable sobre la procedencia de los bienes o ingresos detectados (BELTRÁN GIRÓN y GARCÍA CARACUEL, 2013, pág. 11; PEDREIRA MENÉNDEZ, 2013, págs. 14-15).

Asimismo, no debe olvidarse que el fin legítimo de luchar contra el fraude fiscal no puede llevar a someter a gravamen manifestaciones de *capacidad económica* inexistentes o ficticias, desconociendo las exigencias de justicia tributaria que dimanarían del artículo 31.1 de la CE. Precisamente este fue el argumento manejado en la STC 194/2000, de 19 de julio (NFJ009087), para declarar la inconstitucionalidad de la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos, en la que se establecía una presunción *iuris et de iure* de defraudación en aquellos casos en los que el valor comprobado por la Administración a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales (ITP) excediera del declarado por las partes como valor real en más de un 20% y dicho exceso fuera superior a dos millones de pesetas. Siempre que se produjera esa diferencia entre el valor declarado y el comprobado a efectos del ITP se producía un agravamiento fiscal tanto para el adquirente como para el transmitente, sin establecer excepciones y sin atender a las razones por las que se habían producido tales diferencias de valor. El TC señaló entonces que «al establecer la ficción de que ha tenido lugar al mismo tiempo la transmisión onerosa y lucrativa de una fracción del valor del bien o derecho, lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a estos por una riqueza inexistente, consecuencia esta que [...] resulta claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto» (FJ 8). Como con acierto han destacado distintos



autores, el rigor de las consecuencias tributarias anudadas al incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes y derechos ubicados en el extranjero permite considerarlas auténticas presunciones *iuris et de iure* o ficciones jurídicas, pues excluyen la posibilidad de que el sujeto demuestre que era titular de los bienes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción o que las rentas fueron obtenidas en un ejercicio posterior al periodo más antiguo entre los no prescritos (LÓPEZ LÓPEZ, 2013, págs. 36-37).

En suma, la regulación de la declaración de bienes situados en el extranjero constituye un claro exceso del legislador al superar los límites constitucionales establecidos tanto desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica, como de capacidad económica, y afectar al derecho de defensa del contribuyente. La STC 121/2016, de 23 de junio (NCJ061443), aunque aborda una cuestión distinta, profundiza en el análisis constitucional de la retroactividad de las normas tributarias y el principio de seguridad jurídica, pudiendo extraerse de ella nuevos argumentos en apoyo de la inconstitucionalidad de la referida normativa.

No solo eso. Algunos pronunciamientos recientes del TJUE pueden tener influencia sobre el procedimiento de infracción actualmente abierto contra la obligación de comunicación de bienes y activos en el extranjero (ref. 2014/4330), incidiendo sobre la denunciada falta de proporcionalidad de la norma, en la medida en que se establece una obligación de información a cargo del contribuyente cuando existen instrumentos supranacionales de intercambio automático y obligatorio de información que garantizan la cooperación administrativa en materia tributaria y facilitan la obtención de la información precisada (FERNÁNDEZ AMOR, 2013, págs. 14-15). En este sentido, la STJUE (Sala Tercera) de 14 de abril de 2016, Asunto C-522/14, *Sparkasse Allgäu* (NFJ062355), ha analizado si es conforme con la libertad de establecimiento (art. 49 TFUE) una disposición de un Estado miembro (en ese caso, Alemania) que obliga a las entidades de crédito con domicilio social en dicho Estado a declarar a las autoridades nacionales los activos depositados o administrados en sus sucursales no autónomas establecidas en otro Estado miembro (Austria) en el supuesto de fallecimiento del propietario de dichos activos, residente en el primer Estado miembro, aun cuando el segundo Estado miembro no imponga ninguna obligación de declaración comparable y las entidades de crédito estén sometidas allí a secreto bancario bajo responsabilidad penal. De este pronunciamiento conviene destacar a nuestros efectos que el TJUE deja entrever que si en el momento en el que se produjeron los hechos de los que trae causa la cuestión prejudicial (2001) hubieran existido instrumentos de intercambio de información como el artículo 26 del Convenio de Doble Imposición suscrito entre Alemania y Austria, en vigor desde el 1 de marzo de 2012 y aplicable a ejercicios fiscales posteriores al 1 de enero de 2011, o *el intercambio automático y obligatorio de información* previsto en el artículo 8.3 bis de la Directiva 2011/16/UE, tales instrumentos permitirían garantizar una cooperación administrativa en materia tributaria y facilitar que las autoridades alemanas obtuvieran la información requerida por la medida controvertida en el litigio principal, en lugar de imponer la obligación de comunicación a las entidades de crédito nacionales.

---

## Bibliografía

- BELTRÁN GIRÓN, M. y GARCÍA CARACUEL, M. [2013]: «El establecimiento de la obligación de información sobre bienes y valores en el extranjero vinculada a la imputación de ganancias patrimoniales no justificadas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, n.º 4.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2013]: «La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Revista Interactiva de Actualidad (AEDAF)*, n.º 29.
- FERNÁNDEZ AMOR, J. A. [2013]: «Examen de la declaración de bienes sitos en el extranjero a través de los principios jurídicos de las obligaciones tributarias formales», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, n.º 1.
- LÓPEZ LÓPEZ, H. [2013]: «Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución», *RCyT. CEF*, n.º 368.
- MARTÍNEZ GINER, L. A. [2012]: «El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK», *Quincena Fiscal*, n.º 19.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. [2013]: «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Quincena Fiscal*, n.º 4.
- SANZ GADEA, E. [2013]: «El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (I). El elenco de modificaciones. La regularización voluntaria extraordinaria», *RCyT. CEF*, n.º 360.
- SIMÓN ACOSTA, E. [2014]: «Arbitrariedades y excesos jurídicos en la declaración informativa de bienes en el extranjero», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 107.