

# 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

Hugo López López

Profesor Contratado Doctor  
Universidad Pública de Navarra

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2013** en la modalidad de **Tributación**.

El Jurado ha estado compuesto por: don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Francisco Alfredo GARCÍA PRATS, don Francisco MAGRANER MORENO, don Juan MESTRE CHESA y don Javier SANCHO SEBASTIÁN.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

---

## EXTRACTO

Mediante Ley 7/2012, de 29 de octubre, se incorporó una nueva disposición adicional 18.<sup>a</sup> en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que establece un nuevo deber de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. No obstante, la nueva regulación va más allá de un mero deber formal de información e incorpora modificaciones sustantivas en el régimen previsto para las ganancias patrimoniales no justificadas (IRPF) y la presunción de obtención de rentas (IS). La novedosa regulación introduce enormes diferencias en las consecuencias jurídicas aplicables cuando las ganancias patrimoniales no justificadas derivan de patrimonio situado fuera del territorio español respecto del previsto para situaciones domésticas, en particular, en lo relativo al plazo de prescripción de la obligación tributaria. En efecto, mientras que en un ámbito estrictamente doméstico resulta de aplicación la regla general de prescripción a los 4 años, cuando el patrimonio se encuentra situado fuera del territorio español y no se ha dado debido cumplimiento al deber de información, la obligación tributaria deviene de facto imprescriptible. Además de lo anterior, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas proceden de bienes o derechos situados en territorio español, la regla configura una presunción *iuris tantum*; mientras que en aquellos casos en que los bienes están ubicados en el extranjero, las posibilidades de prueba en contrario se restringen enormemente y la regla se torna en una presunción *iuris et de iure* un tanto peculiar o incluso en una *fictio iuris*. El distinto tratamiento que dispensa el legislador a este tipo de rentas cuando derivan de bienes y derechos situados en el extranjero, respecto del previsto para las ganancias patrimoniales no justificadas derivadas de los bienes y derechos se sitúan en territorio español unido a la enorme restricción de la prueba en contrario, hacen dudar seriamente de la compatibilidad de esta nueva medida antifraude con las exigencias derivadas del Derecho de la Unión Europea y de la propia Constitución Española. El objeto del este trabajo es, precisamente, analizar las principales dudas que suscita la novedosa regulación desde ambas perspectivas, europea y constitucional.

**Palabras claves:** obligación de información, ganancias patrimoniales no justificadas y libertad de circulación de capitales.

---

Fecha de entrada: 03-05-2013 / Fecha de aceptación: 09-07-2013

# THE NEW SPANISH REPORTING OBLIGATION OF GOODS AND RIGHTS SITUATED ABROAD AND THE CONSEQUENCES OF VIOLATING SUCH OBLIGATION IN THE TAXATION OF INCOME: A EUROPEAN AND CONSTITUTIONAL LAW APPROACH

Hugo López López

---

## ABSTRACT

In October 2012 the Spanish Parliament passed the «Ley 7/2012 de 29 de octubre» obligating resident taxpayers to inform about goods and rights placed abroad. Notwithstanding, the new measure is not just a reporting obligation, but also an incorporation of material changes in the regulation of the IRPF (Personal Income Tax) and IS (Corporate Income Tax), namely concerning the so called unjustified capital gains. Briefly said, the unjustified capital gains may be defined as a presumption on income for those cases in which the wealth attributed to a tax payer does not match with its reported income. This new piece of legislation introduces dramatic disparities in the regulation of unjustified capital gains depending on the fact of whether wealth is located in the Spanish territory or abroad, being the main difference a prescription issue. Whilst for goods located in Spain a general rule of a four-year prescription exists. The liability becomes de facto non-prescriptible when the non-justified capital gains are connected to assets located abroad, assuming there has been a breach of the aforementioned reporting obligation. Additionally when non-justified capital gains derive from estate placed in the Spanish territory, the rule appears as a presumption *iuris tantum*. Nevertheless, when assets are located abroad, the chances of evidence to the contrary are seriously constrained to the extent that the rule might well be labeled as *iuris et de iure* presumption or even a *factio iuris*.

These different treatments generate serious European and Constitutional Law concerns being this contribution devoted to demonstrate that the new Spanish regulation might be incompatible with both limits.

**Keywords:** reporting obligation, unjustified capital gains and free movements of capitals.

---

---

## Sumario

### Introducción

#### 1. Marco jurídico

- 1.1. El nuevo deber de información sobre bienes situados en el extranjero
- 1.2. Consecuencias jurídicas del incumplimiento del deber de información en la imposición sobre la renta (IRPF e IS)

#### 2. Compatibilidad de la nueva regulación con el Derecho de la Unión Europea

- 2.1. Restricción de la libre circulación de capitales
- 2.2. Justificación de la restricción a la libre circulación de capitales

#### 3. La limitación de la restricción de la libertad de circulación de capitales cuando los bienes y derechos ocultos se hallan en un tercer Estado

#### 4. Compatibilidad de la nueva regulación con la Constitución Española

- 4.1. Exigencias constitucionales en la regulación del Derecho Tributario
- 4.2. Exigencias constitucionales en la regulación de las consecuencias sancionadoras

#### 5. Conclusiones

### Bibliografía

## INTRODUCCIÓN

Resulta una obviedad afirmar que el fraude fiscal constituye en los momentos actuales una lacra inadmisibles que debe ser combatida de manera eficaz. Ahora bien, para que las políticas encaminadas a la lucha contra el fraude sean eso, eficaces, no basta con adoptar medidas orientadas a tal fin. Es necesario operar correctamente desde un punto de vista técnico; lo cual requiere una ponderación adecuada en la adopción de medidas que, por un lado, doten a la Administración Tributaria de un aparato normativo suficientemente incisivo para combatir esas conductas y, por otro lado, respeten el marco constitucional y por lo que aquí interesa, también europeo, como piedra angular de todo mecanismo eficaz de lucha contra el fraude fiscal.

En más ocasiones de las que sería deseable se han adoptado medidas legislativas que, tomando la parte por el todo, han articulado mecanismos extraordinariamente expansivos que han terminado siendo declarados contrarios al Derecho de la Unión Europea o a la Constitución, o en el «mejor» de los escenarios, se han mantenido en el Ordenamiento tributario como instrumentos puramente disuasorios en manos de la Administración actuante.

En los términos que se expondrán a lo largo de este estudio lo que se acaba de señalar es, precisamente, lo que a nuestro juicio terminará sucediendo con la nueva normativa adoptada a finales del mes de octubre de 2012 que exige a los obligados tributarios que informen acerca de los bienes y derechos situados en el extranjero de que sean titulares. Para ubicar correctamente esta novedosa regulación debemos hacer referencia a otra lamentable decisión adoptada, en esta ocasión por el Ejecutivo, mediante Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, a cuyo través se aprobó la regularización tributaria especial –irritante eufemismo con el que realmente se hacía referencia a una condonación de la deuda tributaria a defraudadores fiscales– de la que ya nos ocupamos en otro lugar<sup>1</sup>. El principal objeto de esta «regularización tributaria especial» era aflorar patrimonio y renta no declarados, que en su mayor parte se ubicaban (y se ubican) más allá de nuestras fronteras. Empleando la clásica técnica del palo y la zanahoria, como «incentivo» a la muy ventajosa amnistía fiscal el legislador decidió pocos meses más tarde y justo antes de que finalizase el plazo previsto para la regularización tributaria especial, aprobar el deber de información sobre bienes situados en el extranjero. Este deber es de aplicación general, esto es, no se circunscribe a los defraudadores a quienes iba dirigida la amnistía fiscal y, por lo tanto, se hace recaer sobre

---

<sup>1</sup> LÓPEZ LÓPEZ, H. y CAMPIONE, R.: «La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz», en *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, 2012, septiembre, núm. 3, págs. 103-124, accesible on-line en la url: [http://eunomia.tirant.com/wp-content/uploads/2012/09/06-Eunomia3\\_L%C3%B3pez-y-Campione\\_corregido.pdf](http://eunomia.tirant.com/wp-content/uploads/2012/09/06-Eunomia3_L%C3%B3pez-y-Campione_corregido.pdf).

todos los obligados tributarios una carga, en esta ocasión de información, consecuencia directa de conductas evasoras. Y lo que resulta todavía más criticable, a todos ellos resulta extensible el régimen extraordinariamente agresivo previsto por la normativa para los incumplimientos del meritado deber de información, en los términos que se expondrán a lo largo de nuestro trabajo.

En síntesis, el incumplimiento del deber de informar acerca de los bienes y derechos situados en el extranjero determina una ganancia patrimonial no justificada o una presunción de obtención de rentas, que se imputará en el momento en que la Administración Tributaria tenga conocimiento de la existencia de tales bienes, lo cual determina de facto la imprescriptibilidad de la obligación tributaria. Asimismo, la ganancia patrimonial o renta presunta se imputará al último de los ejercicios no prescritos.

La nueva regulación prevé consecuencias jurídicas distintas dependiendo de que los bienes y derechos del obligado tributario se hallen en territorio español o fuera de él. Esta diferencia de trato puede plantear serios problemas de compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea.

Al mismo tiempo, las nuevas exigencias de información, así como las graves consecuencias derivadas de su incumplimiento, tanto tributarias como sancionadoras, suscitan no pocas dudas de compatibilidad con las exigencias constitucionales derivadas de algunos principios que vertebran el Derecho tributario y la potestad punitiva del Estado.

El objeto del presente trabajo es, precisamente, analizar esta novedosa regulación. Para ello, dedicaremos un primer apartado necesariamente descriptivo a la exposición sumaria de sus principales características. A partir de ahí, en los apartados dos y tres se analizará la compatibilidad de la nueva regulación con el Derecho de la Unión Europea interpretado a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE). En el apartado cuatro, se examinará la adecuación de la normativa a los mandatos constitucionales, distinguiendo entre las exigencias constitucionales estrictamente tributarias, por un lado, y las sancionadoras o punitivas, por el otro. Y finalmente, en el apartado cinco estaremos en condiciones de exponer de manera sintética las principales conclusiones alcanzadas tras nuestro estudio.

## 1. MARCO JURÍDICO

En los términos que se acaban de exponer, el objeto de este trabajo es el estudio del nuevo deber de información acerca de los bienes y derechos situados en el extranjero y, fundamentalmente, las consecuencias que del incumplimiento de dicho deber se derivan en el ámbito de los impuestos sobre la renta (en particular IRPF e IS) desde la perspectiva de las limitaciones que impone el Derecho de la Unión Europea a los legisladores de los Estados miembros. Para una mejor comprensión de la configuración normativa de ambas regulaciones consideramos oportuno referirnos a ellas por separado, sin perjuicio de la estrecha relación existente entre el deber de información de carácter formal y las consecuencias materiales en IRPF y en IS derivadas del incumplimiento del deber de información, que conviene resaltar desde ahora.

## 1.1. EL NUEVO DEBER DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES SITUADOS EN EL EXTRANJERO

Mediante Ley 7/2012, de 29 de octubre, se incorporó una nueva disposición adicional 18.<sup>a</sup> a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante disposición adicional 18.<sup>a</sup> LGT) en la que se establece un nuevo deber de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. En particular, los obligados tributarios deben suministrar a la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de la LGT, la siguiente información:

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

En desarrollo de las obligaciones previstas en las tres letras anteriores y mediante Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, se modifica el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, incorporándose los nuevos artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis, relativos a los deberes de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero y bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, respectivamente<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Los deberes de información a que nos acabamos de referir se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, a tenor del cual se entiende por titular real:

- a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.
- b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 % del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes.

En cuanto al régimen sancionador, el apartado 2 de la disposición adicional 18.<sup>a</sup> de la LGT prevé un régimen de infracciones y sanciones, propio para el incumplimiento o cumplimiento defectuoso del deber de información. En particular, la normativa contempla dos tipos infractores:

1. No presentar en plazo o presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.
2. También constituirá infracción tributaria la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las anteriores infracciones son sancionadas con una multa pecuniaria cuyo importe varía en atención a la gravedad de la conducta.

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

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

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

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

- 
- c) La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 % o más de los bienes de un instrumento o persona jurídicas que administre o distribuya fondos, o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos.

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

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

Por último, la normativa establece un régimen de incompatibilidad de las infracciones y sanciones que se acaban de señalar con las establecidas en los artículos 198<sup>3</sup> y 199<sup>4</sup> de la LGT.

## 1.2. CONSECUENCIAS JURÍDICAS DEL INCUMPLIMIENTO DEL DEBER DE INFORMACIÓN EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA (IRPF E IS)

Como advertíamos *supra* la nueva regulación del deber formal de información despliega sus mayores efectos en la imposición sobre la renta. En efecto, la citada Ley 7/2012, de 29 de octubre, dio nueva redacción al 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 (en adelante LIRPF) y al artículo 134 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS).

En particular, se ha añadido un apartado 2 al artículo 39 de la LIRPF relativo a las ganancias patrimoniales no justificadas, redactado en los siguientes términos:

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

<sup>3</sup> Relativo a la infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

<sup>4</sup> Relativo a la infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

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

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 derecho respecto de los que no se hubiera cumplido 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.»

De manera coherente con la regulación prevista para el IRPF, el artículo 134 del TRLIS, relativo a la presunción de onerosidad, modifica el apartado 6 que pasa a estar redactado en los siguientes términos:

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

[...]

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

[...]

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

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.»

En cuanto al ámbito de aplicación temporal, las modificaciones que acaban de ser transcritas tienen efectos respecto de aquellos ejercicios que finalicen a partir de 31 de octubre de 2012. Asimismo, debe tenerse en cuenta que, a tenor de la disposición adicional 2.<sup>a</sup> de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, la imputación regulada en los artículos 39.2 de la LIRPF y 134.6 del TRLIS, «se realizará al periodo impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados».

El régimen que se acaba de describir se completa con una regulación específica de infracciones y sanciones para los casos de incumplimiento que, por lo tanto, se aparta del régimen general de infracciones y sanciones, previsto en la LGT. En efecto, la disposición adicional 1.<sup>a</sup> de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, regula el «régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas», a cuyo tenor:

«La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la LIRPF y en el artículo 134.6 del TRLIS, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150% del importe de la base de la sanción.»

La nueva regulación suscita diversos interrogantes, algunos de los cuales ya han sido apuntados por un sector de la doctrina<sup>5</sup>. Sin menospreciar los problemas aplicativos que presenta la cumplimentación del Modelo 720 «Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero», en el presente trabajo pretendemos abordar una cuestión que necesariamente debe ser aclarada con carácter previo, la compatibilidad de esta novedosa regulación con el Derecho de la Unión Europea, así como con la propia Constitución Española, dadas las consecuencias que ello puede comportar.

## 2. COMPATIBILIDAD DE LA NUEVA REGULACIÓN CON EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

El Título IV de la Tercera Parte del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE) regula las libertades de circulación de personas, servicios y capitales, y estable-

<sup>5</sup> En este sentido, pueden consultarse los recientes trabajos: MARTÍNEZ GINER, L. A.: «El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK», en *Quincena Fiscal*, 2012, noviembre, núm. 19, págs. 73 y ss., aunque refiriéndose al Proyecto de Ley 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; ANEIROS PEREIRA, J.: «La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero», en *Quincena Fiscal*, 2013, febrero, núm. 3, págs. 19 y ss.; PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», en *Quincena Fiscal*, 2013, febrero, núm. 4, págs. 33 y ss.; ALMAGRO MARTÍN, C.: «Mecanismos presuntivos como herramienta para la afloración de rentas: a vueltas con las ganancias no justificadas», en *Quincena Fiscal*, 2013, marzo, núm. 5, págs. 57 y ss. FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: «Examen de la declaración de bienes sitos en el extranjero a través de los principios jurídicos de las obligaciones tributarias formales», en *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, 2013, núm. 1, págs. 3 y ss.

ce un régimen de prohibiciones a las restricciones que los Estados miembros puedan hacer respecto de las meritadas libertades.

En particular, el artículo 56 del TFUE prohíbe «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». Asimismo, a tenor del artículo 63 del TFUE «quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países».

En los términos que han sido expuestos en el apartado anterior de nuestro trabajo, la nueva normativa española implica un deber de información específico sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Del incumplimiento de dicho deber se derivan unas consecuencias específicas en el ámbito de la imposición sobre la renta. Concretamente, la regulación prevista para las ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF y la presunción de onerosidad del IS, articulan un conjunto de reglas que determinan un tratamiento jurídico radicalmente distinto en función de que los bienes o derechos estén ubicados en España o en el extranjero.

En efecto, cuando un obligado tributario por el IRPF posea bienes o derechos en territorio español que no se correspondan con la renta o patrimonio declarados, se considerará que ha obtenido una ganancia patrimonial no justificada que se imputará a la base imponible del periodo impositivo respecto del que se descubra, salvo que pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

Por el contrario, cuando un obligado tributario por el IRPF posea bienes o derechos situados en el territorio español respecto de los que hubiera incumplido el nuevo deber de información, se considerará que ha obtenido una ganancia patrimonial no justificada que se imputará al último de los ejercicios no prescritos, sin que pueda probar que era titular de los bienes o derechos desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

Mutatis mutandi cuando se trata de contribuyentes por el IS la tenencia de bienes o derechos situados en territorio español que no se hallen registrados en los libros de contabilidad, determinará la presunción de obtención de renta que se imputará a la base imponible correspondiente al último periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos, salvo que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros.

Por el contrario, cuando el obligado tributario por el IS sea titular de bienes o derechos situados fuera del territorio español respecto de los que hubiera incumplido el nuevo deber de información, 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, sin que sea posible que el sujeto pasivo pruebe que la renta corresponde a otro u otros ejercicios.

Al impedir o, para ser más precisos, limitar extraordinariamente la prueba de que la renta con que se adquirieron los bienes ubicados en el extranjero procede de ejercicios prescritos, se está estableciendo de facto la imprescriptibilidad de la obligación tributaria. Tal medida se adopta

exclusivamente, conviene insistir, para aquellos supuestos en que los bienes y derechos se hallan en el extranjero y no se ha informado de su tenencia.

A la vista de lo que se acaba de señalar cabe cuestionarse la posible restricción de la normativa española de la libertad de establecimiento y, fundamentalmente, de la libertad de circulación de capitales prevista en el marco del Derecho de la Unión Europea. Para ello, conviene examinar la interpretación que de dichas libertades viene haciendo el TJUE para, a partir de ahí, extraer las oportunas conclusiones.

## 2.1. RESTRICCIÓN DE LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES

La doctrina científica que se ha planteado la posible incompatibilidad de la normativa objeto de estudio con las disposiciones previstas en el TFUE relativas al principio de no discriminación y más en concreto, a la libre circulación de capitales, analiza esta cuestión a la luz de la jurisprudencia del TJUE, como no podía ser de otro modo. Sin embargo, consideramos oportuno hacer una advertencia previa porque, en ocasiones, la jurisprudencia del TJUE no se emplea con el rigor exigible a un trabajo académico. Son abundantísimos los pronunciamientos del TJUE recaídos en materia de restricciones a la libre circulación de capitales mediante el empleo de normas tributarias y también son numerosas las ocasiones en que el TJUE lo ha hecho respecto de restricciones a las libertades fundamentales por normas tributarias cuya específica finalidad antielusoria así lo requería. Ahora bien, es evidente que a la hora de analizar la normativa española la jurisprudencia del TJUE que debe servir como parámetro de control será aquella recaída en supuestos equiparables al que aquí ocupa. Por ese motivo, echamos en falta en todos los trabajos que se han ocupado de la novedosa normativa –al menos en aquellos de los que hemos tenido conocimiento hasta el momento de redactar estas líneas– el empleo de, al menos, dos sentencias del TJUE esenciales para desarrollar un análisis correcto.

Sin perjuicio de la puntual utilidad que puedan tener otras sentencias, debe subrayarse que el TJUE en Sentencias de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08 (NFJ033558)<sup>6</sup>, y más recientemente de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10 (NFJ044030), ha tenido ocasión de pronunciarse respecto de sendas normativas de Estados miembros que guardaban gran similitud con la regulación española, en el sentido de que ampliaban sensiblemente el periodo de prescripción, respecto del periodo general, en supuestos que implicaban la tenencia de bienes en el extranjero.

Concretamente, en la STJUE de 11 de junio de 2009 se enjuiciaba una medida adoptada por los Países Bajos. Con carácter general, la LGT establecía que la facultad administrativa para comprobar y liquidar una obligación tributaria expiraba transcurridos cinco años contados a partir de la

<sup>6</sup> De la que diera cuenta antes de que se aprobara la Ley 7/2012, de 29 de octubre, MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Introducción: Imposición Directa y Derecho Comunitario», en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.) *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS, 2012, págs. 1.194-1.197. Véase también del mismo autor «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», en Civitas: *Revista Española de Derecho Financiero*, 2009, octubre-diciembre, núm. 144, págs. 1.116-1.120.

fecha de nacimiento de la obligación tributaria. Sin embargo, si el impuesto objeto de comprobación afectaba a un elemento poseído o producido en el extranjero, la facultad de la administración expiraba transcurridos doce años, contados a partir de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.

En la STJUE de 15 de septiembre de 2011, la normativa objeto de cuestión prejudicial era relativa al Impuesto sobre Sucesiones belga, que establecía un plazo general de dos años para la comprobación administrativa del valor de acciones nominativas de una sociedad cuya dirección efectiva estuviera establecida en el Reino de Bélgica; mientras que el plazo de comprobación se ampliaba a diez años cuando la comprobación del valor se refería a acciones nominativas de una sociedad de la que el causante era accionista y cuya dirección efectiva estaba establecida en otro Estado miembro.

En la STJUE de 11 de junio de 2009 (apartado 39), el TJUE consideró que:

«la aplicación a los contribuyentes [...] de un plazo ampliado para la liquidación complementaria, en lo que respecta a los activos que poseen fuera de ese Estado miembro (su estado de residencia) y a los rendimientos que de ellos obtienen, puede hacer menos atractivo para estos contribuyentes transferir activos a otro Estado miembro, con el fin de beneficiarse de los servicios financieros allí ofrecidos, que mantener dichos activos y obtener servicios financieros en (el país de residencia).»

En el mismo sentido, en la STJUE de 15 de septiembre de 2011 (apartado 24) se afirma que:

«la aplicación de un plazo de prescripción superior a los herederos titulares de acciones de una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro distinto (del Estado de residencia) puede tener por consecuencia disuadir a los residentes belgas de invertir o de mantener las inversiones en activos situados fuera de dicho Estado miembro, dado que sus herederos se encontrarán durante más tiempo con la incertidumbre de poder ser objeto de una liquidación tributaria complementaria.»

Lo anterior llevó al TJUE a concluir que ambas legislaciones nacionales constituían una restricción a la libre circulación de capitales, en el sentido del actual artículo 63 del TFUE, porque las medidas impuestas por un Estado miembro pueden disuadir a sus residentes de solicitar préstamos o realizar inversiones en otros Estados miembros<sup>7</sup>.

Habida cuenta de la anterior jurisprudencia del TJUE es fácil colegir que una medida como la que es objeto de nuestro estudio restringe claramente la libertad de movimientos de capitales en los términos en que la misma es interpretada por el propio TJUE porque, ante el incumplimiento de un deber de información de carácter formal, las facultades de comprobación de la Administración

<sup>7</sup> STJUE de 11 de junio de 2009, apartado 33, citando la Sentencia de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, apartado 18, y STJUE de 15 de septiembre de 2011, apartado 25.

Tributaria se extienden de facto de manera ilimitada en el tiempo cuando se trata de bienes ubicados en el extranjero; mientras que si los bienes están situados en territorio nacional, la Administración tributaria solo dispone del plazo general de cuatro años previsto en el artículo 66 de la LGT.

## 2.2. JUSTIFICACIÓN DE LA RESTRICCIÓN A LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALS

Es evidente que no toda restricción de una libertad fundamental determina la vulneración del TFUE y así lo pone de manifiesto la línea jurisprudencial mantenida por el TJUE. En efecto, razones imperiosas de interés general pueden justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas en el TFUE. En particular, la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales<sup>8</sup> y la lucha contra el fraude fiscal<sup>9</sup>.

La mejora en la eficacia de los controles fiscales y la prevención y lucha contra el fraude fiscal son, precisamente, los motivos que fundamentan la adopción del nuevo deber de información sobre bienes situados en el extranjero. Así se desprende de la erróneamente denominada Exposición de Motivos (en puridad se trata del Preámbulo) 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, cuando afirma que:

«La globalización de la actividad económica en general, y la financiera en particular, así como la libertad en la circulación de capitales, junto con la reproducción de conductas fraudulentas que aprovechan dichas circunstancias, hacen aconsejable el establecimiento de una obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero. De esta forma, a través de una disposición adicional que se incorpora a la Ley General Tributaria, se establece dicha obligación de información, así como la habilitación reglamentaria para su desarrollo. La obligación se completa con el establecimiento en dicha disposición del régimen sancionador en caso de incumplimiento de la obligación.

[...]

En conexión con lo apuntado más arriba en relación con la globalización de la actividad económica y la necesidad de obtener información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y como complemento necesario de la misma, se introduce una modificación de las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

<sup>8</sup> Véanse, en particular, las SSTJUE de 18 de diciembre de 2007, asunto C-101/05 (NFJ026992), apartado 55, y 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07 (NFJ031286), Rec. p. I-359, apartado 52.

<sup>9</sup> Véanse, en particular, las SSTJUE de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04 (NFJ024303), apartado 32 y 11 de octubre de 2007, ELISA, C-451/05 (NFJ026458), apartado 81.

y del Impuesto sobre Sociedades, para regular la incidencia que en el ámbito de las ganancias de patrimonio no justificadas y de la presunción de obtención de rentas, respectivamente, pueda tener la no presentación en plazo de tal obligación de información, introduciéndose, además, una infracción específica, con un agravamiento de las sanciones, para estos casos en los que los obligados tributarios no consignaron en sus autoliquidaciones las rentas que son objeto de regularización como ganancias patrimoniales no justificadas o presuntamente obtenidas»

Ahora bien, tal y como viene señalado de manera reiterada el TJUE «para que una medida restrictiva esté justificada, debe respetar el principio de proporcionalidad, en el sentido de que ha de ser adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar tal objetivo»<sup>10</sup>. Dicho con otras palabras, «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»<sup>11</sup>.

Aunque la normativa española no explicita nada al respecto, la diferente regulación que reciben las ganancias patrimoniales no justificadas y la presunción de obtención de rentas, cuando estas proceden de bienes ubicados en el extranjero, respecto de la que resulta aplicable cuando los bienes ocultados se hallan en territorio español, podría justificarse por las mayores dificultades que tiene la Administración Tributaria española para efectuar las comprobaciones en los primeros casos, como consecuencia de la menor o nula información de que dispondrá cuando la comprobación afecte a bienes situados en el extranjero, así como las especiales dificultades que encontrará para su obtención.

A partir de lo anterior, conviene traer nuevamente a colación la doctrina del TJUE emanada de las Sentencias de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10 (NFJ044030), apartados 33 y siguientes, y de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08 (NFJ033558), apartados 59 y siguientes a cuyo tenor no se puede afirmar directamente que:

«la ampliación del periodo durante el cual las autoridades pueden emitir una liquidación complementaria en caso de activos o de rendimientos procedentes de otro Estado miembro sea desproporcionada en relación con el objetivo de garantizar el respeto de las disposiciones fiscales nacionales.»

Determinar cuándo una medida resulta desproporcionada o no en aras a la consecución de determinados fines comporta un evidente componente valorativo que, a su vez, implica una cierta inseguridad jurídica. Sin embargo, el TJUE introduce un elemento que permite dotar de una mayor objetividad o certidumbre la delimitación de la proporcionalidad de la normativa interna.

<sup>10</sup> Por todas, STJUE de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08 (NFJ033558), apartado 47.

<sup>11</sup> SSTJUE de 15 de septiembre de 2011, C-132/10 (NFJ044030), apartado 31, y 28 de octubre de 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09 (NFJ040564), Rec. p. I-0000, apartado 33, y jurisprudencia citada.

Para determinar si la medida adoptada por el Estado miembro es adecuada para alcanzar los objetivos relativos a la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de combatir el fraude fiscal, debe diferenciarse entre dos hipótesis:

«La primera hipótesis corresponde a una situación en la que los elementos imposables en un Estado miembro y situados en otro Estado miembro se han ocultado a las autoridades tributarias del primer Estado miembro y estas no disponen de indicio alguno sobre la existencia de dichos elementos que permita emprender una investigación [...] La segunda hipótesis corresponde a una situación en la que las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios sobre los elementos imposables situados en otro Estado miembro que permiten iniciar una investigación.»

Por lo tanto, para un adecuado análisis de la normativa española habremos de referirnos por separado a las dos situaciones que plantea la jurisprudencia del TJUE.

### 2.2.1. Existencia de indicios acerca de los bienes y derechos situados en el extranjero

Tal y como señala la STJUE de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08 (NFJ033558), apartado 74, en la segunda hipótesis:

«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 imposables de que se trate se sitúen en otro Estado miembro.»

En definitiva, lo que viene a sostener el TJUE es que si un Estado miembro dispone de indicios que le permitan dirigirse a las autoridades competentes de otro u otros Estados miembros, por medio de la asistencia mutua prevista en la Directiva 77/799, de los convenios para evitar la doble imposición (CDI) con cláusula de intercambio de información u otros instrumentos análogos<sup>12</sup>, con el fin de que tales autoridades comuniquen la información necesaria

<sup>12</sup> En los momentos actuales el Estado español tiene suscritos acuerdos para el intercambio de información con el Principado de Andorra (Acuerdo entre el Reino de España y el Principado de Andorra para el intercambio de información en materia fiscal, hecho en Madrid el 14 de enero de 2010 y publicado en el BOE de 23 de noviembre de 2010), las Antillas Holandesas (Acuerdo sobre el intercambio de información en materia tributaria entre el Reino de España y el Reino de los Países Bajos en nombre de las Antillas Holandesas, hecho en Madrid el 10 de junio de 2008 y publicado en el BOE de 24 de noviembre de 2009), Aruba (Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria entre el Reino de España y el Reino de los Países Bajos en nombre de Aruba, hecho en Madrid el 24 de noviembre de

para liquidar correctamente el impuesto, el simple hecho de que los bienes o derechos a tener en cuenta para la determinación de la deuda tributaria estén en el extranjero no justifica la ampliación general del plazo de que dispone la Administración Tributaria para efectuar la liquidación correspondiente. En palabras del TJUE, en estos casos la actuación de la Administración Tributaria «no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a estos mecanismos de asistencia mutua» (apartado 75 de la STJUE antes citada). Esta doctrina es especialmente relevante en los momentos actuales si se tiene en cuenta el progresivo impulso que está experimentando el intercambio automático de información tributaria a nivel internacional<sup>13</sup>, mediante el empleo de CDI con intercambios automáticos y/o espontáneos de información<sup>14</sup> o a través de los acuerdos administrativos bilaterales de intercambio de información tributaria, que son negociados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) por no tener la categoría de Tratado Internacional, por lo que tampoco existe la obligación de su publicación en el BOE<sup>15</sup>. Y en un contexto europeo, debe destacarse asimismo

---

2008 y publicado en el BOE de 23 de noviembre de 2009), Bahamas (Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria entre el Reino de España y la Commonwealth de las Bahamas y Memorandum de Entendimiento entre las Autoridades competentes del Reino de España y la Commonwealth de las Bahamas en relación con la interpretación o la aplicación del Acuerdo entre el Reino de España y la Commonwealth de las Bahamas sobre el intercambio de información en materia tributaria y el reconocimiento de otros compromisos pactados entre las Autoridades competentes, hecho en Nassau el 11 de marzo de 2010 y publicado en el BOE de 15 de julio de 2011) y San Marino (Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria entre España y San Marino Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria entre el Reino de España y la República de San Marino, hecho en Roma el 6 de septiembre de 2010, publicado en el BOE de 6 de junio de 2011). Asimismo, España ha rubricado acuerdos de intercambio de información con Bermudas, Guernsey, Islas Caimán, Islas Cook, Isla de Man, Jersey, Mónaco, San Vicente y Las Granadinas y Santa Lucía que están en distintas fases de tramitación.

- <sup>13</sup> El intercambio de información tributaria previa solicitud muestra una efectividad limitada en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacionales, a pesar de los progresos realizados en los últimos años en la aceptación generalizada de los estándares mínimos internacionales sobre la materia. Ello explica la aparición de nuevas iniciativas tendentes a potenciar el intercambio automático de información tributaria, entre las que despuntan las emprendidas en el seno de la Unión Europea (a través de la Directiva del ahorro o, de forma más reciente, mediante la Directiva de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y las auspiciadas desde Estados Unidos con la finalidad de implementar la *Foreign Account Tax Compliance Act* (conocida por su acrónimo anglosajón FATCA). Cfr. el reciente y muy bien documentado, trabajo de MORENO GONZÁLEZ, S.: «Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información» en *Crónica Tributaria*, 2013, núm. 146, pág. 193 y ss. En relación con esta última, el Consejo de Ministros del pasado 2 de abril ha autorizado la firma de un acuerdo con Estados Unidos para la aplicación en nuestro país de la normativa FATCA.
- <sup>14</sup> Entre los convenios de doble imposición españoles que prevén expresamente intercambios automáticos y/o espontáneos de información destacamos los suscritos con Bélgica, Francia, Marruecos, Suecia, Cuba y Estados Unidos.
- <sup>15</sup> En los momentos actuales, España dispone de 12 acuerdos administrativos de intercambio de información que tienen como base, en unos casos, el Modelo de la OCDE y en otros el Modelo CIAT (Argentina, Chile, Francia, México, Estados Unidos, Portugal, Italia, Holanda, Costa Rica, Canadá, República Checa y Suecia). Sobre el contenido y utilidad de este tipo de acuerdos, *vid.*, ESCALONA, RUIZ, M.<sup>a</sup> Á.: *Acuerdos internacionales de intercambio de información y asistencia mutua*, en Instituto de Estudios Fiscales, 2009, de acceso on-line en la url: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos\\_formacion/11\\_2010/29\\_10.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/11_2010/29_10.pdf) (fecha de acceso 15 de diciembre de 2012)

el importante (aunque aún insuficiente<sup>16</sup>) avance en el intercambio automático de información que ha supuesto la Directiva 2003/48/CE, del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a la fiscalidad del ahorro en forma de pago de intereses y, sobre todo, la nueva Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (que deroga y sustituye a partir de 1 de enero de 2013 Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros)<sup>17</sup>.

No solo los instrumentos que se acaban de mencionar permiten a la Administración Tributaria española disponer de información relevante a los efectos de comprobar y regularizar rentas no declaradas que se manifiesten en patrimonio hallado en el extranjero. Además de la cooperación a nivel internacional o europeo, en el intercambio de información tributaria, a nivel interno la Administración Tributaria puede llegar a disponer de elementos o indicios suficientes que le permitan iniciar las correspondientes actuaciones encaminadas a la regularización del obligado tributario, a partir de la información suministrada por terceros obligados tributarios e, incluso, por el propio obligado tributario<sup>18</sup>.

Por lo tanto, sería contrario a la libertad de circulación de capitales una medida que ampliara el plazo de prescripción en aquellos casos en que, a pesar de que los bienes y derechos tenidos en cuenta para efectuar la liquidación se sitúen en el extranjero, la Administración tributaria dispusiera de algún indicio sobre su existencia que le permitiera iniciar una investigación; empleando, para ello, cualquiera de los mecanismos normativos existentes.

De manera coherente con lo anterior, la posterior STJUE de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10 (NFJ044030), consideró que la medida adoptada por el Reino de Bélgica que ampliaba el plazo para la comprobación administrativa del valor de las acciones nominativas de una sociedad a efectos del Impuesto sobre Sucesiones, de 2 a 10 años, cuando la dirección efectiva de la sociedad estuviera establecida en otro Estado miembro, resultaba desproporcionada al ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos relativos a la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de combatir el fraude fiscal. En efecto, la citada STJUE afirma que, en

<sup>16</sup> Sobre las lagunas y aspectos susceptibles de mejora, que presenta la Directiva, *vid.*, MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Loopholes in the EU Savings Tax Directive», en *Bulletin for International Taxation*. IBFD, 2006, diciembre, págs. 480-494.

<sup>17</sup> Al respecto, *vid.*, CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria», en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.) *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS, 2012, págs. 1.437 y ss.

<sup>18</sup> A título de ejemplo, piénsese en las duplicidades de información que genera la propia regulación del deber de información sobre bienes situados en el extranjero al obligar a varios sujetos a suministrar la misma información, al hecho de que la Administración Tributaria ya disponga de información acerca de la situación patrimonial del obligado tributario a través del Impuesto sobre el Patrimonio, aquellos casos en que se hayan autoliquidado las rentas derivadas de este tipo de bienes en el IRPF e, incluso, en supuestos de presentación extemporánea o defectuosa, de la propia declaración de información sobre bienes situados en el extranjero.

el caso concreto, las autoridades belgas tenían indicios más que suficientes para recabar la información necesaria para comprobar el valor de las acciones objeto del litigio, empleando para ello instrumentos de asistencia mutua como el CDI entre Francia y Bélgica. Concluye el TJUE (apartado 39 de la STJUE citada) que:

«la aplicación de un plazo de diez años para valorar las acciones que se poseen en una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en un Estado miembro distinto al Reino de Bélgica no está justificada en la medida en que la aplicación general de tal plazo no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a mecanismos de asistencia mutua o a otros medios alternativos que permitan averiguar el valor de dichas acciones.»

Esta línea jurisprudencial es una clara continuación de la doctrina sentada por el TJUE en sentencias anteriores en que tuvo ocasión de enjuiciar la normativa de Estados miembros que limitaban la aplicación de un beneficio fiscal en aquellos casos en que el Estado miembro no podía comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute del beneficio fiscal, al encontrarse dicha información en el extranjero. En este sentido, en la STJUE de 18 de diciembre de 2007, *Skatteverket contra A.*, asunto C-101/05 (NFJ026992), se discutía una normativa sueca que, en síntesis, disponía la exención de los dividendos repartidos por una sociedad en forma de acciones en una filial cuando se cumplían ciertos requisitos. Sin embargo, tal exención no resultaba de aplicación cuando la sociedad que repartía el dividendo no estaba domiciliada en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo o en un Estado con el que Suecia hubiera celebrado un convenio fiscal con cláusula de intercambio de información. En el apartado 63 de la STJUE citada el Tribunal considera justificado limitar la aplicación del beneficio fiscal si resulta imposible obtener la información del país tercero para comprobar el cumplimiento de los requisitos para ser beneficiario de la ventaja fiscal, especialmente, como consecuencia de la inexistencia de una obligación convencional de dicho país de proporcionar la información. Por lo tanto, la imposibilidad de comprobar el cumplimiento de ciertos requisitos, cuya observancia solo puede ser comprobada por las autoridades competentes del Estado miembro recabando información del Estado en que está establecida la sociedad que distribuye los dividendos, justificaría la restricción a la libertad de circulación de capitales del artículo 63 del TFUE, que supone negar la exención a la distribución de dividendos en las condiciones expuestas.

A partir de la jurisprudencia que se acaba de señalar es posible extraer una primera conclusión en relación con la adecuación de la nueva normativa española a las exigencias derivadas de las libertades fundamentales. Resultaría incompatible con la libertad de circulación de capitales reconocida en el artículo 63 del TFUE, por desproporcionado e injustificado la ampliación de facto o de iure del plazo de prescripción previsto con carácter general en el artículo 66 de la LGT cuando la Administración tuviera algún indicio acerca de la existencia de los bienes o derechos ocultos en el extranjero del obligado tributario.

Habida cuenta de lo anterior, hemos de concluir que la redacción de la normativa española presenta serios problemas de compatibilidad con la jurisprudencia del TJUE. En efecto, los artículos 39.2 de la LIRPF y 134.6 del TRLIS articulan las consecuencias jurídicas ya expuestas en rela-

ción con los «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». La normativa legal prescinde en términos absolutos de la posible existencia de indicios sobre los bienes y derechos situados en el extranjero de los que tenga constancia la Administración Tributaria, por ejemplo, a través de mecanismos de intercambio de información, o de la información facilitada por terceros o incluso, de la información facilitada por el propio obligado tributario mediante una presentación extemporánea o defectuosa de la declaración de información prevista en la LGT. Y el contenido del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que, al igual que la normativa de rango legal, debe interpretarse a la luz de esta doctrina del TJUE, resulta manifiestamente insuficiente para salvar su adecuación al Derecho europeo.

### 2.2.2. Inexistencia de indicios acerca de los bienes y derechos situados en el extranjero

Distintas de las anteriores son las consideraciones que deben efectuarse cuando nos encontramos ante la primera de las dos hipótesis señaladas anteriormente. En efecto, cuando se trata de bienes y derechos ocultados a la Administración Tributaria que se hallan en otro Estado miembro y las autoridades tributarias no disponen de indicio alguno sobre la existencia de dichos elementos que le permita emprender una investigación, dicho 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» [STJUE de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08 (NFJ033558), apartado 63].

Ahora bien, que en estos casos esté justificado un plazo mayor para el ejercicio de las actuaciones administrativas no habilita al Estado miembro a establecer un plazo desproporcionado o arbitrario. En este sentido, en la STJUE de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08 (NFJ033558), apartados 69 y 70, al cuestionarse la posible arbitrariedad en la ampliación del plazo de 5 a 12 años, se afirma que:

«no parece desproporcionada la opción de un Estado miembro por limitar temporalmente este plazo y por determinar este límite tomando como referencia el plazo aplicable para las diligencias penales en los casos de delito fiscal.»

A partir del argumento anterior, concluye el TJUE que:

«En estas circunstancias, el hecho de someter los elementos imponible ocultos a la hacienda pública a un plazo de liquidación complementaria ampliado a doce años no sobrepasa lo necesario para garantizar la eficacia de los controles tributarios y luchar contra el fraude fiscal.»

Extrapolando la referida jurisprudencia a la situación española cabría afirmar que, en aquellos casos en que la Administración Tributaria española no dispusiera de indicio alguno acerca

de la tenencia por parte del obligado tributario de bienes o derechos ocultos situados en el extranjero, no resultaría desproporcionado a efectos de garantizar la eficacia de los controles y la lucha contra el fraude fiscal que el plazo establecido para que la Administración Tributaria pudiera comprobar la situación del obligado tributario y liquidar la deuda correspondiente, se ampliara de los cuatro años, previstos con carácter general, a los diez años establecidos como periodo de prescripción para los delitos fiscales más graves a que se refiere el actual artículo 305 bis de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en adelante CP). En efecto, en la nueva configuración del delito fiscal tras la modificación operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, para las defraudaciones fiscales en «que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito» a que se refiere la letra c) del mencionado artículo 305 bis del CP, la pena de prisión se sitúa entre los dos a seis años, lo que implica automáticamente el incremento del plazo de prescripción de cinco a diez años. Dicho aumento está absolutamente justificado, dado que se trata de conductas cuyo descubrimiento resulta especialmente complejo al intervenir organizaciones o grupos criminales, personas interpuestas, elementos fiduciarios y, por supuesto, territorios extranjeros de utilidad para ocultar patrimonio.

Sin embargo, con el juego conjunto del incumplimiento del deber de información sobre bienes situados en el extranjero, por un lado, y las ganancias patrimoniales no justificadas previsto en el nuevo artículo 39.2 de la LIRPF y la presunción de onerosidad regulada en el nuevo artículo 134.6 del TRLIS, por el otro, las facultades de comprobación de la Administración Tributaria se extienden *ad infinitum*; lo que determina de facto la imprescriptibilidad de la obligación tributaria.

Teniendo en cuenta que la imprescriptibilidad penal solo está prevista para los delitos de lesa humanidad y de genocidio, los delitos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, así como los de terrorismo si hubieren causado la muerte de una persona, las consecuencias que se derivan de la normativa objeto de nuestro trabajo resultan absolutamente desproporcionadas para la consecución del control efectivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias y la prevención y lucha contra el fraude fiscal.

Habida cuenta de lo anterior, estamos en condiciones de concluir que la ampliación del plazo para que la Administración Tributaria pueda ejercer las facultades de investigación que legalmente tiene atribuidas cuando el obligado tributario oculta bienes o derechos en el extranjero está justificada cuando la Administración no dispone de indicio alguno acerca de la existencia de ese patrimonio. Sin embargo, la ampliación del plazo no permite al Estado miembro articular un conjunto normativo a partir del cual, del mero incumplimiento de un deber formal de información, la obligación tributaria devenga imprescriptible. Tal consecuencia resulta arbitraria y, en consecuencia, contraria a la libertad de movimiento de capitales reconocida en el artículo 63 del TFUE, en la interpretación dada por el TJUE. Por lo tanto, la nueva normativa incorporada tras la aprobación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, vuelve a suscitar serias dudas de compatibilidad con las limitaciones derivadas del Derecho de la Unión Europea.

### 3. LA LIMITACIÓN DE LA RESTRICCIÓN DE LA LIBERTAD DE CIRCULACIÓN DE CAPITALES CUANDO LOS BIENES Y DERECHOS OCULTOS SE HALLAN EN UN TERCER ESTADO

El análisis que se ha efectuado hasta ahora ha tenido por contexto el marco geográfico de la Unión Europea. Sin embargo, para un estudio más completo debemos referirnos a las eventuales limitaciones de un Estado miembro a la hora de restringir la libertad de circulación de capitales cuando los bienes ocultos se hallan situados en un tercer Estado, es decir, fuera del territorio de la Unión Europea.

Sobre el efecto del actual artículo 63 del TFUE en las relaciones entre los Estados miembros y los países terceros se ha pronunciado el TJUE en Sentencia de 18 de diciembre de 2007, *Skatteverket contra A*, asunto C-101/05 (NFJ026992), apartados 21 y siguientes, afirmando con claridad que:

«cuando se trata de movimientos de capitales entre Estados miembros y países terceros, puede invocarse ante los tribunales nacionales el artículo 56 CE apartado 1 –actual art. 63 TFUE apartado 1– en relación con los artículos 57 CE y 58 CE –actuales arts. 64<sup>19</sup> y 65<sup>20</sup> del TFUE–, y dicha disposición puede implicar la inaplicabilidad

<sup>19</sup> 1. Lo dispuesto en el artículo 63 se entenderá sin perjuicio de la aplicación a terceros países de las restricciones que existan el 31 de diciembre de 1993 de conformidad con el Derecho nacional o con el Derecho de la Unión en materia de movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales.

Respecto de las restricciones existentes en virtud de la legislación nacional en Bulgaria, Estonia y Hungría, la fecha aplicable será el 31 de diciembre de 1999.

2. Aunque procurando alcanzar el objetivo de la libre circulación de capitales entre Estados miembros y terceros países en el mayor grado posible, y sin perjuicio de lo dispuesto en los demás capítulos de los Tratados, el Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, adoptarán medidas relativas a los movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, solo el Consejo, con arreglo a un procedimiento legislativo especial, por unanimidad y previa consulta al Parlamento Europeo, podrá establecer medidas que supongan un retroceso en el Derecho de la Unión respecto de la liberalización de los movimientos de capitales con destino a terceros países o procedentes de ellos.

<sup>20</sup> 1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

- a. Aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;
- b. Adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.

2. Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con los Tratados.

3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63.

de las normas nacionales contrarias a dicha disposición, independientemente del tipo de movimientos de capitales de que se trate» (apartado 27).

«[...] cuando el artículo 56 CE, apartado 1, extendió el principio de la libre circulación de capitales a los movimientos de capitales entre los países terceros y los Estados miembros, estos optaron por consagrar dicho principio en el mismo artículo y en los mismos términos para los movimientos de capitales que tienen lugar dentro de la comunidad y para los que se refieren a las relaciones con países terceros» (apartado 31).

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de las restricciones que pueden aplicar los Estados miembros y la comunidad en virtud del artículo 64 apartado 1 del TFUE, a los movimientos de capitales con destino a países terceros o procedentes de ellos.

El TJUE es consciente de que los movimientos de capitales con destino a países terceros o procedentes de ellos se realizan en un contexto jurídico distinto de aquel en que se inscriben los producidos dentro de la Unión Europea. De ahí que en la STJUE de 18 de diciembre de 2007, *Skatteverket contra A*, asunto C-101/05 –NFJ026992– (apartado 37) apoyándose en la STJUE de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04 (NFJ024425), llegue a afirmar que:

«[...] Tampoco cabe excluir que un Estado miembro pueda demostrar que una restricción a los movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, está justificada por una razón determinada, en circunstancias en las que dicha razón no supondría una justificación válida de una restricción a los movimientos de capitales entre Estados miembros».

Por lo tanto, en los términos que se acaban de transcribir, no encontramos obstáculo para extender la conclusión alcanzada en cuanto a la vulneración por parte de la normativa española de la libertad de movimientos de capitales, a supuestos en que el obligado tributario disponga de bienes en un país tercero, respecto de los cuales haya incumplido el deber de información<sup>21</sup>. Los motivos que justifican la ampliación del plazo de prescripción (ausencia de indicios que permita a la Administra-

4. A falta de medidas de aplicación del apartado 3 del artículo 64, la Comisión o, a falta de una decisión de la Comisión dentro de un periodo de tres meses a partir de la solicitud del Estado miembro interesado, el Consejo, podrá adoptar una decisión que declare que las medidas fiscales restrictivas adoptadas por un Estado miembro con respecto a uno o varios terceros países deben considerarse compatibles con los Tratados en la medida en que las justifique uno de los objetivos de la Unión y sean compatibles con el correcto funcionamiento del mercado interior. El Consejo se pronunciará por unanimidad a instancia de un Estado miembro.

<sup>21</sup> Un importante sector de la doctrina se inclina por interpretar en similar sentido el alcance de la libertad de circulación de capitales, que obligaría a los Estados miembros a otorgar un tratamiento equivalente a las situaciones intracomunitarias y a las referidas a terceros estados, lógicamente, teniendo en cuenta las particularidades de cada caso. Entre otros, PISTONE, P.: «The impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation», en *Intertax*, 2006, vol. 34, issue 5, págs. 236 y 239 y ss., donde el autor distingue hasta siete categorías o situaciones distintas, en que se puede encontrar el tercer Estado en cuestión y que determinarán el efecto o impacto del Derecho de la Unión Europea sobre cada una de ellas. Más desarrollado en, LANG, M. y PISTONE, P.: *The EU and Third Countries: direct taxation*. Kluwer Law International, 2008.

ción Tributaria española investigar acerca de los bienes situados en el extranjero) no parecen diferir en atención al contexto europeo o extracomunitario en que nos encontremos. De ahí que si la Administración Tributaria dispusiera de indicios acerca de la existencia de patrimonio del contribuyente en un tercer Estado, deberá emplear los cauces normativos existentes para recabar la información necesaria y proceder a la liquidación correspondiente. Situación distinta de la anterior es aquella en la que la Administración no dispone de indicio alguno que le permita conocer la situación patrimonial del obligado tributario en el tercer Estado. En este tipo de situaciones estaría justificada una medida que ampliara el plazo de prescripción de la obligación tributaria respecto del previsto con carácter general. Sin embargo, al igual que señalábamos anteriormente, la ampliación del plazo de prescripción no puede hacerse de manera arbitraria. En este sentido, la desmesurada desproporción de la imprescriptibilidad de la obligación tributaria en aras de mejorar los controles fiscales, prevenir y luchar contra el fraude fiscal, no parece merecer distinto juicio en función del contexto territorial en que nos hallemos.

#### 4. COMPATIBILIDAD DE LA NUEVA REGULACIÓN CON LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

El régimen jurídico de las ganancias y pérdidas patrimoniales (IRPF) y de la presunción de obtención de rentas (IS) viene siendo objeto desde antaño de una interesante discusión doctrinal<sup>22</sup> y ha dado lugar a una copiosa jurisprudencia, de la que daremos cuenta oportunamente en esta parte del trabajo. La nueva regulación operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, añade elementos al debate que, a nuestro modo de ver, introducen mayor confusión a la ya de por sí poco clara naturaleza jurídica de este régimen. Además, en los términos que han sido expuestos, se han incorporado importantes consecuencias de carácter sancionador. Ese doble plano, el estrictamente tributario y el punitivo, aconseja abordar el análisis de constitucionalidad de la nueva regulación distinguiendo, por un lado, aquellos principios constitucionales que vertebran el Derecho tributario que, en nuestra opinión, pueden verse afectados seriamente por la nueva regulación y, por otro, las garantías de orden constitucionales que debe revestir el ejercicio del *ius puniendi* del Estado, con las que también podría colisionar la parte sancionadora de regulación objeto de estudio<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> Entre las abundantísimas aportaciones doctrinales pueden consultarse los siguientes trabajos: SIMÓN ACOSTA, E.: «Naturaleza de los incrementos no justificados de patrimonio y efectos derivados de las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio» en *Quincena Fiscal*, 1992, núms. 1 y 2; MARÍN-BARNUEVO FABO, D. y ZORNOZA PÉREZ, J.: «Los incrementos no justificados de patrimonio y el régimen sancionador tributario», en *Crónica Tributaria*, 1994; SÁNCHEZ PINO, A. J.: «Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *RCyT. CEF*, 1995, núm. 142; AGUALLO AVILÉS, Á. y GARCÍA BERRO, F.: «Los incrementos de patrimonio no justificados y la presunción de inocencia en el procedimiento tributario sancionador», en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario*, Libro 2, Lisboa, 1998; CHICO DE LA CÁMARA, P.: *Las ganancias no justificadas de patrimonio*, Madrid, Marcial Pons, 1999; o ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «Las ganancias patrimoniales no justificadas y la lucha contra el fraude fiscal», en *AA.VV. Temas de Derecho Penal Tributario*. Madrid, Marcial Pons, 2000.

<sup>23</sup> Separar adecuadamente los aspectos estrictamente tributarios de los sancionadores es fundamental en el análisis jurídico. En la confusión de ambos se halla el origen de las denominadas sanciones tributarias impropias. Este curioso término ha sido acuñado en el seno de la moderna doctrina italiana (*vid.*, por todos D'ALESSANDRO, P. «Le Sanzioni Fiscali Impropie

## 4.1. EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES EN LA REGULACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO

Entre los principios constitucionales que orientan la regulación del Derecho Tributario que pueden verse afectados por la nueva regulación objeto de nuestro análisis, sobresalen los de seguridad jurídica, capacidad económica y tutela judicial efectiva, por los motivos que se expondrán a continuación.

### 4.1.1. El principio de seguridad jurídica

Con carácter previo a la entrada en vigor de la normativa objeto de análisis las ganancias patrimoniales no justificadas reguladas en el artículo 39 de la LIRPF, así como la presunción de obtención de rentas regulada en el artículo 134 del TRLIS, contemplaban una regulación única para los casos en que los bienes y derechos ocultos se ubicaran en España y para aquellos otros en que los bienes y derechos se localizaban fuera de España.

La normativa entonces vigente consideraba ganancia de patrimonio no justificada a efectos de la liquidación del IRPF los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se correspondiera con la renta o patrimonio, declarados por el contribuyente. La ganancia patrimonial no justificada se integraba en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubrieran los bienes o derechos. En relación con la presunción de obtención de rentas prevista en el TRLIS, se consideraban adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad correspondiera al sujeto pasivo y no se hallasen registrados en sus libros de contabilidad. La renta así presumida se imputaba al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos. En ambos casos, tanto para la imputación temporal de la ganancia patrimonial no justificada, como de la renta presuntamente obtenida, el legislador admitía la posibilidad de que el sujeto pasivo probase que la renta se había obtenido en otro ejercicio, obviamente, incluyendo periodos impositivos ya prescritos.

A partir de la modificación operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, el anterior régimen deja de resultar de aplicación cuando la ganancia patrimonial no justificada o la presunción de obtención de rentas, procede de bienes situados en el extranjero, respecto de los que no se haya dado cumplimiento del deber de información. En estos casos, tanto a efectos del IRPF como

---

in Materia di IVA e di Imposte Dirette», en *Rass. Mens. Imp.* II, 1987, pág. 1.451; y DEL FEDERICO, L.: «Sanciones indirectas, impropias y atípicas en el Ordenamiento tributario italiano», en *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, 1997, n.º 4, págs. 201-228) de la que se ha hecho eco, entre nosotros, SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Sanciones "indirectas" o "impropias" en Derecho tributario», en *Civitas: Revista Española de Derecho Financiero*, 1996, n.º 91, págs. 501-529, posteriormente, SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Forma y materia en Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, CEF, 2004, págs. 507-518. Como ya hemos tenido ocasión de señalar en otro lugar, en nuestra opinión, la pretendida autonomía del concepto sanción «impropia» o «atípica», además de carecer del más mínimo fundamento normativo, tampoco se justifica debidamente desde una perspectiva exclusivamente dogmática. *Vid.*, ZORNOZA PÉREZ, J. y LÓPEZ LÓPEZ, H.: «Las sanciones administrativas tributarias. El poder sancionador de la Administración Tributaria», en AA. VV. *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. Libro Conmemorativo del 50 Aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, 2 T. Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, págs. 1.923-1.966.

del IS, la ganancia patrimonial no justificada o la renta presuntamente obtenida se imputará «en todo caso» al último de los ejercicios no prescritos, salvo que el sujeto pasivo demuestre que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o con periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente del impuesto de que se trate.

La nueva regulación plantea un primer problema de enorme trascendencia por afectar a la retroactividad de una norma que, además, comporta consecuencias de extraordinaria gravedad. En efecto, la normativa entró en vigor el 1 de noviembre de 2012, aunque el plazo para la presentación de la declaración de información –cuyo incumplimiento comporta las consecuencias en la imposición sobre la renta ya señaladas– comprende desde el 1 de febrero de 2013 al 30 de abril de 2013<sup>24</sup>.

Aparentemente nada hace pensar que la medida tenga alcance retroactivo; puesto que nada se dice de forma expresa al respecto. Sin embargo, si se examina con detenimiento la conclusión a que se llega es justo la contraria: la norma despliega efectos sobre situaciones pasadas que, no solamente se han consumado, sino que incluso han prescrito. Con un ejemplo trataremos de ilustrar la proyección retroactiva de la nueva normativa. Imaginemos un sujeto que posee bienes y derechos en el extranjero que se justifican con rentas obtenidas en ejercicios prescritos a 31 de octubre de 2012. Con posterioridad incumple el deber de información sobre bienes situados en el extranjero, incurriendo en la infracción prevista en el apartado 2 de la disposición adicional 18.<sup>a</sup> de la LGT. Supongamos que en 2014 la Administración Tributaria descubre los bienes y derechos situados en el extranjero, respecto de los cuales no se ha informado oportunamente. Con base en la redacción prevista en los nuevos artículos 39.2 de la LIRPF y 134.6 del TRLIS y, especialmente, a partir de la expresión «en todo caso» habría de imputarse una ganancia patrimonial no justificada (IRPF) o presumir la obtención de rentas (IS) por el importe correspondiente, en la medida en que el sujeto pasivo no esté en condiciones de acreditar: 1) que los bienes y derechos corresponden con rentas declaradas; ni 2) que los bienes y derechos corresponden con rentas obtenidas en periodos en que el sujeto pasivo no tenía la condición de contribuyente por el impuesto de que se trate.

A partir del ejemplo anterior se comprueba cómo, con base en la actual normativa, una obligación tributaria ya extinguida de conformidad con lo dispuesto en el artículo 59 apartado 1 de la LGT («Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación [...]») «resucita» –si se nos permite la expresión– para desplegar plenos efectos sobre situaciones pasadas, tanto tributarios –ganancias patrimoniales no justificadas o presunción de obtención de rentas– como sancionadores –sanción del 150 % del importe de la base de la sanción–.

Debe advertirse que no nos estamos refiriendo a una hipotética imputación temporal de la ganancia patrimonial o de la renta presunta a un periodo impositivo anterior a la entrada en vigor de la nueva normativa. En el ejemplo expuesto la renta se imputaría, en principio, al último de

<sup>24</sup> Según lo previsto en la disposición adicional única del Real Decreto 1715/2012, de 28 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y se introducen otras disposiciones relacionadas con el ámbito tributario.

los ejercicios no prescritos en el momento del descubrimiento (2009 o 2010), lo cual determinaría también la aplicación retroactiva de la norma objeto de análisis. Sin embargo, la anterior situación es resuelta por la disposición adicional 2.<sup>a</sup> de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, cuando señala que la imputación regulada en los artículos 39.2 de la LIRPF y 134.6 del TRLIS, se realizará al periodo impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados. De manera que la imputación al último de los ejercicios no prescritos en ningún caso permite traspasar el límite temporal del ejercicio 2012 o, en todo caso, el correspondiente al periodo impositivo ya iniciado con la entrada en vigor de la nueva normativa<sup>25</sup>.

La situación de retroactividad no resuelta que resulta de la redacción de la norma y que, por tanto, queremos subrayar, tiene una intensidad mucho mayor que aquella a la que sí da respuesta la disposición adicional 2.<sup>a</sup>, porque altera el cómputo de la prescripción con efectos retroactivos hasta tal punto que llega incluso a desplegar efectos sobre obligaciones tributarias ya prescritas; pretendiendo, además, derivar consecuencias sancionadoras.

El ordenamiento constitucional no prohíbe la retroactividad de las normas tributarias. Ello quiere decir que las leyes tributarias retroactivas están en principio admitidas por nuestra Ley fundamental y solo incurrirán en inconstitucionalidad cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución; fundamentalmente los de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad. Dicho con otras palabras: una ley tributaria retroactiva no será inconstitucional por el mero hecho de serlo, sino cuando dicho carácter sea arbitrario, no razonable<sup>26</sup>.

Como es sabido, en el juicio sobre la corrección constitucional de las normas tributarias el Tribunal Constitucional valora, como elemento principal, el grado de retroactividad de la norma. El Tribunal Constitucional es más permeable a la retroactividad impropia, relativa o de grado medio, que determina que una norma incida sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales que aún no se han consolidado, dada su menor incidencia en la seguridad jurídica. Por el contrario, y también con carácter general, el máximo intérprete de la Constitución rechaza la retroactividad absoluta, esto es, la que afecta a situaciones jurídicas pretéritas y consolidadas, por el ataque que supone a la seguridad jurídica, dado que el obligado tributario no podrá en estos casos adecuar su comportamiento a la normativa aplicable<sup>27</sup>.

La norma objeto de análisis va más allá de los dos principales grados de retroactividad que distingue el Tribunal Constitucional a la hora de enjuiciar la compatibilidad de una medida tributaria de carácter retroactivo. En efecto, la norma tal y como está configurada tiene un alcance retroactivo implícito no ya de grado máximo, sino de lo que podríamos denominar *ultra*. En efecto, la nueva medida introduce un nuevo grado de retroactividad desconocido hasta el momento en la medida en que afecta, no ya a hechos consumados o perfeccionados, sino a obligaciones extin-

<sup>25</sup> Como es sabido en el IS el periodo impositivo se determina a partir del ejercicio económico que no tiene por qué coincidir con el año natural (art. 26 TRLIS)

<sup>26</sup> MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 23.<sup>a</sup> ed. Madrid, Tecnos, 2012, pág. 162.

<sup>27</sup> En este sentido pueden verse las SSTC 116/2009, de 18 de mayo (NCJ049593), y 176/2011, de 8 de noviembre (NCJ055862).

guidas de conformidad con lo establecido en el artículo 59 de la LGT. Lo anterior resulta absolutamente inadmisibles desde el punto de vista de las mínimas exigencias derivadas del principio de seguridad jurídica reconocido en el artículo 9.3 de nuestro Texto Constitucional.

#### 4.1.2. El principio de capacidad económica y la tutela judicial efectiva

En los términos que ya han sido expuestos, a la luz del nuevo apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF y del nuevo apartado 6 del artículo 134 del TRLIS, el incumplimiento del deber de presentar la declaración informativa sobre los bienes y derechos ubicados en el extranjero determina «en todo caso» la obtención de una ganancia patrimonial no justificada o de una renta presuntamente obtenida que se imputará al último de los ejercicios no prescritos; limitándose la prueba en contrario a la acreditación por parte del sujeto pasivo de que los bienes y derechos han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviera la consideración de sujeto pasivo del impuesto de que se trate.

Es evidente que en el momento de redactar estas líneas aún no hay jurisprudencia ni doctrina administrativa relevante relativa a la nueva redacción de ambos preceptos. Sin embargo, existe una copiosa jurisprudencia recaída sobre redacciones anteriores que puede aportar cierta luz en el análisis de los nuevos preceptos.

Salvo excepciones ciertamente aisladas<sup>28</sup> (SSTS de 25 de enero, 13 y 19 de octubre, de 1992 y 29 de noviembre y 1 de diciembre de 1993) en la jurisprudencia del Tribunal Supremo se viene

<sup>28</sup> Que sostienen el carácter no presuntivo de esta regla «que se limita a gravar un incremento de patrimonio que se caracteriza por no estar justificado conforme a las declaraciones anteriores de Renta y Patrimonio del sujeto. La existencia de patrimonio y su no justificación fiscal no está presumida en la Ley, sino que se parte de la realidad de estos hechos para configurar el gravamen» (FD 2.º de la STS de 13 de octubre citada en el texto). De este planteamiento jurisprudencial se hizo eco un sector, también minoritario, de la doctrina española que depurando dogmáticamente la idea esencial vino a sostener, en síntesis, que las ganancias patrimoniales no justificadas son un componente de renta más del IRPF, es decir, definen en definitiva el concepto «renta» configurador del hecho imponible del impuesto y, por lo tanto, no son instrumento procesal para la prueba de la realización del hecho imponible. *Vid.*, MARÍN-BARNUEVO FABO, D. y ZORNOZA PÉREZ, J.: «Los incrementos no justificados de patrimonio y el régimen sancionador tributario», en *Crónica Tributaria*, 1994; MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y Técnicas Presuntivas*, Madrid, McGraw-Hill, 1996, pág. 162. Otros autores también han sostenido la naturaleza no presuntiva de esta regla. Así, HERNÁNDEZ MARTÍN, V.: «Problemas procesales del delito contra la Hacienda Pública», en *Crónica Tributaria*, 1989, núm. 60, págs. 103-104; AGUALLO AVILÉS, Á. y GARCÍA BERRO, F.: «Los incrementos de patrimonio no justificados y la presunción de inocencia en el procedimiento tributario sancionador», en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario*, Libro 2, Lisboa, 1998, pág. 117. El carácter no presuntivo de la regulación de las ganancias no justificadas de patrimonio se ha rebatido afirmando que si una ganancia no justificada fuera un elemento o componente de la renta gravable, el contribuyente estaría obligado a declararlo, igual que ha de declarar sus rendimientos del trabajo, del capital o de una actividad económica y, sin embargo, el contribuyente no puede declarar (autoliquidar) ganancias no justificadas de patrimonio. *Vid.*, SIMÓN ACOSTA, E.: «Naturaleza de los incrementos no justificados de patrimonio y efectos derivados de las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio», en *Quincena Fiscal*, 1992, núms. 1 y 2, pág. 50 y JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Marcial Pons, 1996, pág. 87. Recientemente y como consecuencia de la Declaración Tributaria Especial (también conocida como «amnistía fiscal») se ha llegado a sostener que con dicha regularización el legislador ha venido a admitir que las ganancias patrimoniales no tienen naturaleza presuntiva,

afirmando, de forma reiterada, la doctrina asentada en la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.<sup>a</sup>) de 29 de marzo de 1996 (NFJ004661), ponente don Alfonso Gota Losada, que sostiene que la regulación de las ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF se articula en torno a dos presunciones *iuris tantum* que obedecen a otros tantos:

«momentos fundamentales en la génesis de los incrementos no justificados de patrimonio, el primero es la ocultación a efectos fiscales de parte o de la totalidad de las rentas obtenidas [...] y, el segundo momento, que es la exteriorización de dicho ahorro ocultado, mediante su inversión en adquisiciones a título oneroso, que al fin consigue conocer la Administración Tributaria, y que por su origen, como hemos explicado, no se hallan fiscalmente justificadas.

[...]

En una situación probatoria normal, la exteriorización de un incremento patrimonial no justificado con la renta declarada, sería siempre un indicio razonable de que se había producido previamente una ocultación de rentas, pero a la Administración Tributaria le sería muy difícil probar fehacientemente tal ocultación, es decir los rendimientos concretos o plusvalías de enajenación ocultados o las adquisiciones a título gratuito, también ocultadas, y no digamos nada, probar el ejercicio o ejercicios en que se produjeron tales ocultaciones.

La Ley 44/1978, de 8 septiembre, salió al paso de estas dificultades, modificando el *onus probandi*, liberando a la Administración Tributaria de la carga de la prueba, mediante dos presunciones legales *iuris tantum*, que operan sobre el mismo hecho base.

[...] el hecho base consiste sencillamente en la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas. Este hecho base debe ser probado por la Administración por los medios ordinarios de prueba, sin que respecto del mismo exista presunción legal alguna.

Probado que existe un incremento no justificado de patrimonio, la Administración no podría normalmente descubrir qué rendimientos o plusvalías de enajenación se habían ocultado, ni tampoco cuándo se produjeron tales ocultaciones, por ello la Ley deduce de tal hecho base, mediante presunciones legales, dos hechos consecuencia, uno sustantivo y otro temporal.

---

porque en la «amnistía fiscal» las rentas que se habían ocultado y eran objeto de regularización especial se autoliquidaban por el sujeto, calificándose como ganancias patrimoniales no justificadas que, como es sabido, no seguían el régimen general previsto para esta fuente de renta, sino que eran sometidas a un gravamen del 10% del valor de la ganancia. *Vid.*, este interesante razonamiento en ALMAGRO MARTÍN, C.: «Mecanismos presuntivos como herramienta para la afloración de rentas: a vueltas con las ganancias no justificadas...», *op. cit.*, pág. 62. Cuando afirma que «a través de la Declaración Tributaria Especial lo que el contribuyente hace es declarar una renta calificada por la norma que la regula como ganancia no justificada, con lo que, por primera vez, y aunque sea con carácter extraordinario, parece admitirse en una ley la declaración de tales ganancias por el contribuyente, de lo que quizás podría deducirse que son un elemento de la renta del contribuyente y que su naturaleza no tiene carácter presuntivo».

[...] Probado el hecho base, el hecho consecuencia presunto es que el valor del incremento patrimonial no justificado, es renta gravable ocultado y, concretamente, no rendimientos, sino incremento patrimonial (componente de la renta).

La segunda presunción resuelve las dificultades probatorias de naturaleza temporal, y contesta la pregunta de ¿cuándo se ha ocultado las rentas? [...]».

La naturaleza presuntiva del régimen de ganancias patrimoniales no justificadas, que se manifiesta en dos hechos consecuencia o presumidos –uno sustantivo y otro temporal– a partir de la constatación por parte de la Administración de la ocultación de patrimonio que no se corresponde con la renta declarada, se pone de manifiesto también en las más recientes SSTs (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.<sup>a</sup>) de 19 de junio de 2008 (NFJ030389), 13 de julio de 2011 (NFJ043997) en recurso de casación para la unificación de doctrina, 18 de octubre de 2012 (referidas a la regulación de las ganancias patrimoniales no justificadas previstas en el artículo 37 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre) o la reciente STS de 8 de marzo de 2012 (NFJ047010) (relativa a la regulación contenida en el art. 49 de la Ley 18/1991, de 6 de junio).

Idéntica doctrina se extrae a partir de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la naturaleza de la presunción de obtención de rentas contemplada en la regulación del Impuesto sobre Sociedades. Así, en la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.<sup>a</sup>) de 8 de septiembre de 2011 se afirma que:

«la Ley, ante la eventualidad de que el obligado tributario no refleje en contabilidad su situación patrimonial, con la consiguiente ocultación, establece una serie de presunciones *iuris tantum* dirigidas a hacer tributar rentas ocultas o no declaradas y ello tanto cuando se trate de supuestos de infravaloración del activo (artículos 140. 1. 2 y 3), como de deudas inexistentes (art. 140.4)»

Precisamente por ello, no debe sorprender que la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.<sup>a</sup>) de 5 de octubre de 2012 (NFJ048688) haya considerado improcedente la liquidación efectuada en aplicación de la presunción de onerosidad prevista, en su momento, en el artículo 140 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, porque, aunque concurría la constatación administrativa del hecho base (contabilización de pasivos ficticios) que desplegaba plenos efectos en cuanto a la constatación de los hechos presumidos (obtención de renta imputable al último de los periodos impositivos no prescritos):

«El artículo 140 no era una norma dirigida a evitar los efectos de la prescripción, ante una ocultación del contribuyente, sino una norma de liquidación del impuesto mediante una serie de presunciones legales para facilitar esa liquidación en estos casos, sin perjuicio de la prescripción cuando esta se probase por el sujeto pasivo.»

En la medida en que dicha deuda ya estaba reflejada en la contabilidad correspondiente a un ejercicio ya prescrito, procede a anular la resolución impugnada del TEAR del Principado de Asturias de 13 de julio de 2007 y los actos de liquidación y de sanción que confirma, por la existencia de prescripción.

La redacción de los nuevos artículos 39.2 de la LIRPF y 134.6 del TRLIS parece mutar la primigenia configuración de las ganancias patrimoniales no justificadas y de la presunción de obtención de renta, respectivamente, cuando el patrimonio oculto se halla en el extranjero. La nueva normativa referida a estos supuestos señala que «en todo caso» los bienes ocultos tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificada o que se han obtenido con renta no declarada por la sociedad, que se imputará al periodo más antiguo de los no prescritos. La enfatización que suponen los términos «en todo caso» convierte inicialmente la presunción *iuris tantum* en presunción *iuris et de iure*. Decimos inicialmente porque, a continuación, ambos preceptos admiten una prueba en contrario, pero de carácter restringido; pues solo se admite la demostración de que los bienes y derechos ocultos en el extranjero han sido adquiridos con rentas declaradas o bien con cargo a rentas que fueron obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales el obligado tributario no tenía la condición de sujeto pasivo del impuesto.

Desde el punto de vista sustantivo la nueva redacción de los preceptos excluye, claramente, la posibilidad de que el sujeto pasivo demuestre por otras vías el nexo causal entre el origen de los fondos y su aplicación, por ejemplo, por la obtención de rentas exentas.

Es evidente que, en general, las ganancias patrimoniales no justificadas y la presunción de obtención de rentas y, en particular, las derivadas de la ocultación de bienes extranjeros, son normas que pretenden atajar determinadas conductas fraudulentas que además, en estos últimos casos, resultan más difícil de descubrir para la Administración Tributaria. Sin embargo, la rigidez de los nuevos preceptos bien puede llevar a situaciones en que, con el loable fin de luchar contra el fraude fiscal, se pueda llegar a someter a gravamen manifestaciones de capacidad económica inexistentes o ficticias. El Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse en diversas ocasiones sobre medidas adoptadas en el marco de relaciones o situaciones especialmente proclives al fraude fiscal, admitiendo la posibilidad de establecer determinadas reglas de carácter probatorio o reglas de valoración específicas como el valor de mercado [al respecto SSTC 146/1994, de 12 de mayo (NFJ003364) y 255/2004, de 23 de diciembre (NFJ018644)]. Sin embargo, tales normas resultarán incompatibles con el artículo 31.1 de la CE interpretado a la luz de la STC 194/2000, de 19 de julio [FD 8.º (NFJ009087)] cuando traspasen el ámbito de las presunciones y creen una auténtica ficción jurídica a la hora de establecer la existencia de renta, su calificación y su tratamiento fiscal, alejándose por completo de la realidad al someter a gravamen una renta inexistente o ficticia y, por tanto, contraviniendo abiertamente las exigencias derivadas de principio de capacidad económica.

Desde el punto de vista temporal, la nueva redacción de los preceptos señalados excluye, claramente, 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 de entre los no prescritos.

Parece claro que, empleando la terminología del Tribunal Supremo antes transcrita, los nuevos preceptos sí serían normas dirigidas a evitar los efectos de la prescripción de la obligación tributaria, ante la ocultación del contribuyente. En efecto, los términos en que están redactados los nuevos preceptos evidencian que la obligación tributaria deviene de facto imprescriptible. Por lo tanto, por

lo que respecta al momento temporal en que deban imputarse las rentas, la nueva normativa muta su primigenio carácter de presunción *iuris tantum* para convertirse en una auténtica ficción jurídica, con todo lo que ello comporta. La nueva norma no parte de la constatación de un hecho base (patrimonio oculto) para, a partir de ahí, y mediante un razonamiento lógico, considerar suficientemente probado que la renta se ha obtenido en un determinado momento (el periodo impositivo respecto del que se descubren los bienes o el periodo más antiguo de los no prescritos) sino que finge, al no admitir prueba en contrario, que la renta ha sido obtenida en todo caso en el periodo más antiguo de los no prescritos. Debe subrayarse que la norma adquiere los contornos propios de una ficción jurídica, porque acepta, nada menos, que la renta se impute al más antiguo de los no prescritos aunque se pueda constatar perfectamente que dicha renta se obtuvo en un periodo impositivo prescrito o en uno anterior.

La nueva normativa incorpora un régimen en materia de prescripción de la obligación tributaria que, a primera vista, pudiera guardar cierta relación con el previsto a efectos de otros impuestos. En efecto, existen otros ámbitos impositivos, particularmente en la regulación de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPyAJD) y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISyD) donde el legislador, con el propósito de evitar determinadas prácticas fraudulentas, ha establecido un régimen específico a la hora de computar el inicio del periodo de prescripción.

En relación con el ITPyAJD, el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TRLITPyAJD) señala, en el apartado 2 del artículo 50 del TRLITPyAJD que «a los efectos de prescripción, en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concorra cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente». Es evidente que el legislador está articulando una regla específica de carácter probatorio para evitar que, en documento privado, se antedate la fecha de una transmisión para fingir que la misma se efectuó en un ejercicio ya prescrito. La técnica empleada para ello es presumir que, a los efectos del inicio del cómputo de la prescripción, la fecha es la del momento de presentación del documento o de la declaración, salvo que concorra alguna de las circunstancias del artículo 1.127 del Código Civil. Este último precepto niega eficacia frente a terceros a la fecha que conste en los documentos privados hasta el momento en que se produzca la muerte de alguno de los firmantes, se inscriba el documento en un registro público, o el mismo sea presentado a un funcionario público por razón de su oficio. Se trata de una regla de naturaleza presuntiva, por ese motivo, la jurisprudencia civil entiende que el precepto citado contiene una enumeración meramente ejemplificativa; pudiendo demostrarse la fecha del acto o contrato por otros medios, como actas de la comunidad de propietarios, registros de las compañías suministradoras de agua y electricidad, asientos contables, descuento de las letras o pagarés que instrumentaron el pago del precio, etc.<sup>29</sup>

<sup>29</sup> Por todos, FALCÓN Y TELLA, R.: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Madrid, Iustel, 2005, págs. 162 y ss.

Igualmente a efectos tributarios ha de admitirse, en los supuestos de documento privado o contrato verbal, la posibilidad de prueba de la fecha del devengo por cualquier medio admitido en Derecho, como afirmara la STS de 5 de diciembre de 1998 (NFJ007028) que declaró la nulidad del artículo 94.3 del Reglamento del ITPyAJD en este punto. No en vano, el Tribunal Supremo ya se había pronunciado en el mismo sentido, entre otras, en la STS de 14 de noviembre de 1988, que declaraba aplicable en este ámbito el artículo 1.251 del Código Civil, coincidente con el artículo 108.1 de la actual LGT, según el cual las presunciones establecidas por la Ley pueden destruirse mediante prueba en contrario.

En nuestra opinión, la normativa objeto de este trabajo va más allá de la técnica de las presunciones como mecanismo para resolver las dificultades de la Administración para levantar la carga de la prueba que, de ordinario, le correspondería al incorporar una auténtica ficción jurídica que pretende privar de todo efecto la acreditación por parte del sujeto pasivo del periodo impositivo en que efectivamente se obtuvieron las rentas origen del patrimonio oculto. La diferencia es clara, en el régimen previsto para el ITPyAJD el obligado tributario puede demostrar fehacientemente que la fecha de la transmisión es anterior a la correspondiente a la presentación para la liquidación, con independencia de la rigidez en la apreciación de dicha prueba. Sin embargo, en la normativa que aquí ocupa no se admite prueba de que las rentas con que fueron adquiridos los bienes ocultos en el extranjero proceden de ejercicios distintos del último periodo no prescrito.

Algo similar a lo expuesto en relación con el ITPyAJD sucede respecto al ISyD. El artículo 25.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISyD) introducido por el artículo 3 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, dispone que: «En el supuesto de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, el plazo de prescripción se computará desde la fecha de su presentación ante cualquier Administración española, salvo que un Tratado, Convenio o Acuerdo Internacional, suscrito por España, fije otra fecha para el inicio de dicho plazo.» Según viene señalando la jurisprudencia, la incorporación de este apartado:

«[...] no es innovativ(a), sino aclaratori(a), viniendo a recoger lo que ya regía con la anterior redacción del precepto que remitía a los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria, interpretado conforme al principio de la *actio nata*. Nuestro criterio concuerda con el expuesto por la Dirección General de Tributos, aunque relativo al ITPyAJD, la consulta 2055/1999 en el sentido que, sin perjuicio de los efectos jurídicos generales que implique la "apostilla" a que alude el artículo 4.º del Convenio de La Haya, ha de considerarse en lo que afecta a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al ITPyAJD, lo mismo para el Impuesto sobre Donaciones, ha de atenderse, como fecha inicial del cómputo, al momento en que los documentos notariales formalizados en el extranjero y "que deban ser presentados" en España, son efectivamente objeto de presentación en territorio español, porque además es la única circunstancia que permite a la Administración española tener conocimiento fehaciente del hecho imponible, lo que en el presente caso nos lleva a no apreciar la prescripción, por cuanto el sujeto pasivo no ha acredi-

tado que tal presentación mediara con anterioridad a la fecha de 27 de agosto de 2001 en que se presentó ante el Registro de la Propiedad»<sup>30</sup>.

Debe subrayarse que la jurisprudencia que acaba de ser transcrita hace hincapié en la idea fundamental que subyace a la jurisprudencia del TJUE a que ya nos hemos referido en los apartados anteriores y que, a su vez, conecta con la teoría de la *actio nata*. A partir de ahí, la jurisprudencia transcrita extrae idénticas conclusiones en cuanto a la aplicación de reglas «presuntivas» para determinar el plazo de prescripción a efectos de ITPyAJD e ISyD. En efecto, se trata de reglas de naturaleza «presuntiva» orientadas a facilitar las tareas de comprobación administrativa, cuando esta se ve impedida para conocer la realización del hecho imponible. En particular, en la sentencia transcrita se evidencia que los documentos formalizados en el extranjero que deben ser presentados en España, solo cuando son «efectivamente» presentados ante la Administración española permiten el conocimiento fehaciente de la realización del hecho imponible. Lo cual pone de manifiesto que, el cómputo «general» del periodo de prescripción comenzará a partir del momento en que la Administración conoce la existencia de las escrituras autorizadas en el extranjero<sup>31</sup>.

Por el contrario, como ya hemos señalado, la normativa objeto de nuestro análisis va más allá de la técnica de las presunciones como mecanismo para resolver las dificultades de la Administración para levantar la carga de la prueba que, de ordinario, le correspondería e incorpora una auténtica ficción jurídica que pretende privar de todo efecto la acreditación por parte del sujeto pasivo del periodo impositivo en que efectivamente se obtuvieron las rentas origen del patrimonio oculto. La diferencia es clara, al igual que en el régimen previsto para el ITPyAJD, en el ISyD el obligado tributario puede (y debe) demostrar fehacientemente la fecha a partir de la cual la Administración tenía conocimiento de las escrituras autorizadas en el extranjero. Sin embargo, en la normativa que aquí ocupa no se admite la prueba de que las rentas con que fueron adquiridos los bienes situados en el extranjero proceden de ejercicios distintos del último periodo no prescrito, se finge que ello ha sido así, con independencia incluso de que la Administración tributaria tuviera indicios de la existencia de los bienes.

Habida cuenta de lo anterior, la actual regulación supone un evidente exceso del legislador al ir más allá de los límites constitucionalmente establecidos, tanto desde la perspectiva del principio de capacidad económica, al extender la aplicación potencial del precepto a situaciones que no manifiestan riqueza, como del derecho de defensa, al limitar extraordinariamente las posibilidades de prueba en contrario. Todo ello, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional a que nos hemos referido.

<sup>30</sup> Sentencias del Tribunal de Justicia de Cataluña 1084/2009, de 4 de noviembre, y 1137/2009, de 16 de noviembre.

<sup>31</sup> La misma idea subyace a la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos en relación con el inicio del cómputo del plazo de prescripción para girar la, mal denominada por la propia normativa, liquidación definitiva del ICIO. En efecto, según la Resolución de la DGT núm. 16/2012, de 12 de diciembre de 2012 (NFC045902), el inicio del cómputo del plazo solo comienza cuando la Administración tributaria ha podido conocer la finalización de la construcción, instalación u obra, lo que ocurre, generalmente, cuando se presente ante el ayuntamiento la documentación necesaria para la obtención de la licencia de primera ocupación, salvo que se pueda probar fehacientemente que la Administración Tributaria tuvo conocimiento formal de la terminación de la obra en una fecha anterior o que deban realizarse obras adicionales, en cuyo caso, habrá que estar a la fecha de finalización de las mismas.

## 4.2. EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES EN LA REGULACIÓN DE LAS CONSECUENCIAS SANCIONADORAS

La regulación objeto de nuestro análisis no se ciñe exclusivamente a los aspectos estrictamente tributarios a que ya nos hemos referido, que deben ser analizados exclusivamente desde la perspectiva de las garantías constitucionales que vertebran el Derecho Tributario<sup>32</sup>, sino que va más allá e incorpora importantes consecuencias de carácter sancionador. Tales consecuencias se derivan de las sanciones previstas por el incumplimiento del deber de información de los bienes y derechos situados en el extranjero, en los términos que ya han sido expuestos en la primera parte del trabajo, y de la sanción prevista para los casos en que resulten de aplicación los artículos 39.2 de la LIRPF o el artículo 134.6 del TRLIS (150% del importe de la base de la sanción). La concurrencia de ambas sanciones, unida al empleo de los artículos 39.2 de la LIRPF y 134.6 del TRLIS, como sustento material para considerar consumado de manera cuasiautomática el tipo infractor, plantea no pocos problemas desde la perspectiva de la compatibilidad de esta regulación con las exigencias constitucionales en el ámbito punitivo. A continuación nos proponemos revisar las más destacables.

### 4.2.1. El principio de presunción de inocencia

La jurisprudencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse en varias ocasiones sobre la aplicación de las reglas relativas a las ganancias patrimoniales no justificadas y a la presunción de obtención de rentas (obviamente en su redacción anterior a la modificación objeto de nuestro análisis) en el ámbito punitivo y, en particular, en materia penal. La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, de manera coherente con el planteamiento sostenido por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, considera que estas normas están integradas por dos presunciones legales. En este sentido, la STS 1335/1999, de 17 de noviembre (NFJ044567), afirma que:

«No cabe duda de que el precepto citado de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contiene dos presunciones legales relativas o *iuris tantum*, en cuanto viene a establecer que el descubrimiento de elementos patrimoniales cuya financiación no está justificada con la renta declarada por el sujeto pasivo hace presumir la existencia de una renta gravable que se ha ocultado a Hacienda y, en segundo lugar, que esa renta se imputa al periodo impositivo en el que ha sido descubierta».

A partir de ahí, el Tribunal expone la doctrina que vienen declarando la Sala y el Tribunal Constitucional, acerca de los requisitos que deben cumplirse para que la prueba de presunciones

<sup>32</sup> Como se ha advertido en nota a pie 23, en ocasiones, medidas tributarias que podríamos calificar como agresivas, como la que aquí ocupa, son consideradas por un sector de la doctrina sanciones atípicas (*vid.*, SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Sanciones "indirectas" o "impropias" en Derecho tributario...». *op. cit.*, págs. 501-529). Este concepto, conviene reiterar, además de carecer de soporte normativo alguno, provoca unos efectos perturbadores en el correcto análisis de las normas tributarias. Sobre esta cuestión nos permitimos remitir nuevamente al lector a LÓPEZ LÓPEZ, H. y ZORNOZA PÉREZ, J.: «Las sanciones Administrativas tributarias. El poder sancionador de la Administración Tributaria...», *op. cit.*, págs. 1.923 y ss.

o indicios tenga virtualidad como prueba de cargo en la que se pueda sustentar una sentencia condenatoria. En particular, pone de relieve que los indicios, en términos generales, pueden llegar a enervar la presunción de inocencia que en principio ampara a toda persona acusada de un delito, siempre y cuando la prueba así efectuada reúna una serie de requisitos, so pena de vaciar de contenido un derecho fundamental. Así, la prueba indirecta o indiciaria requiere la concurrencia de una «pluralidad de indicios [...]» que genere «un estado de certeza moral objetivamente justificable sobre la realidad del hecho. La certeza a que nos referimos [...] no puede normalmente tener su origen en un solo indicio, siempre equívoco, porque lo característico de la equívocidad es la inseguridad de su significado». Tras referirse a una copiosa jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el Tribunal Supremo subraya que el máximo intérprete de la Constitución:

«coincide en resaltar como requisitos que debe satisfacer la prueba indiciaria los siguientes. Que los indicios, que han de ser plurales y de naturaleza inequívocamente acusatoria, estén absolutamente acreditados, que de ellos fluya de manera natural, conforme a la lógica de las reglas de la experiencia humana, las consecuencias de la participación del recurrente en el hecho delictivo del que fue acusado y que el órgano judicial ha de explicar el razonamiento en virtud del cual, partiendo de esos indicios probatorios, ha llegado a la convicción de que el acusado realizó la conducta tipificada como delito [...]»

En el mismo sentido y de forma aún más contundente se expresa la STS 872/2002, de 16 de mayo (NFJ013338), al afirmar que:

«un sistema de presunciones legales para determinar un concepto tributario de naturaleza sancionadora puede ser constitucionalmente inobjetable siempre que no sean *iuris et de iure* y permitan la prueba en contrario, pues el artículo 24.2 de la CE rechaza rotundamente la responsabilidad objetiva y la inversión de la carga de la prueba».

Por lo anterior, no debe sorprender que en la sentencia que se acaba de citar se llegue a la conclusión de que, con independencia de las consecuencias tributarias derivadas de las normas sobre ganancias patrimoniales no justificadas,

«cuando exista una explicación alternativa, razonable y plausible, acerca de la procedencia de los bienes o ingresos detectados, la prueba de cargo resultará insuficiente para fundamentar la condena penal. En consecuencia, en el ámbito penal, a diferencia del fiscal o tributario, el contribuyente no necesita acreditar para obtener su absolución, que dichos bienes o derechos proceden de otros rendimientos del sujeto pasivo o de la reinversión de otros activos patrimoniales del mismo, sino simplemente aportar una explicación alternativa mínimamente razonable o plausible no desvirtuada por la acusación, pues en tal caso la duda razonable ha de resolverse a favor del acusado. (STS 2486/2001, de 21 de diciembre)»

En el caso concreto objeto de la citada sentencia, el Tribunal Supremo afirma lo siguiente:

«Partiendo del mismo criterio de la Inspección de Hacienda de compensar suscripciones con reembolsos, el Tribunal sentenciador sitúa la clave de la cuestión a resolver en decidir "si puede considerarse o no probado que el importe de las suscripciones efectuadas en 1988 y no justificadas con reembolsos de aquel ejercicio, obedecen a un incremento generado ese mismo año". El Tribunal se pronuncia por la negativa porque en un proceso penal no puede basarse una condena en presunciones como la de considerar que cuando aflora un elemento patrimonial que ha permanecido fiscalmente oculto debe entenderse que ha sido generado en el mismo ejercicio en que ha sido aflorado, tanto más cuando la defensa ha aportado una explicación racional y plausible sobre el origen de los incrementos patrimoniales que se basa, precisamente, en el mismo método que han empleado las acusaciones para determinar el montante del presunto incremento patrimonial mediante la compensación de reembolso y suscripciones, en el sentido de que las participaciones de 1998 fueron suscritas con el dinero obtenido de los reembolsos de 1987. Recuerda la Sala "a quo" que en el propio informe de la Inspección de Hacienda, se afirma que "en la medida que los activos aflorados puedan identificarse con los rendimientos o beneficios declarados o prescritos, su afloración no implicaría la existencia de incremento de patrimonio, pero tal identificación ha de suponer lógicamente, que el sujeto pasivo puede probar y relacionar hechos y operaciones", que es lo sucedido en el presente caso pues la defensa ha conseguido establecer dicha relación sin que se haya conseguido desacreditar su corrección.

La sentencia de instancia concluye su correcta y sólida fundamentación argumentando que la aplicación automática de las presunciones, en que se basaban las acusaciones, no podía desvirtuar la presunción de inocencia porque no reunía la exigencias de la prueba de indicios por no ser plurales ni, por otra parte, habían rebatido una revisión de los hechos documentalmente acreditada, que no era irracional ni absurda, invocando acertadamente la sentencia de esta Sala de 17 de noviembre de 1999»

Como ya hemos advertido, la nueva normativa más que articularse en torno a una doble presunción, sustantiva y temporal, establece una ficción jurídica, al menos por lo que respecta a la imputación temporal de la renta presuntamente obtenida. Lo cual se opone abiertamente a la posibilidad de derivar responsabilidades penales de manera automática, en los términos exigidos por la jurisprudencia que acabamos de transcribir, por resultar contrario al principio de presunción de inocencia que constituye una garantía fundamental base de todo procedimiento penal y que no puede ser desvirtuada mediante el empleo de normas que no solo no son suficientes por sí mismas para dar debido cumplimiento a los requisitos exigidos por la jurisprudencia en relación con la prueba indiciaria, sino que, además, limitan extraordinariamente las posibilidades de defensa del obligado tributario; desvirtuando de ese modo las posibilidades de prueba en contrario. Lo anterior implica, a nuestro modo de ver, una vulneración del principio de presunción de inocencia y del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva reconocida en el artículo 24 de nuestra Constitución.

La doctrina jurisprudencial que se acaba de transcribir es perfectamente extrapolable al ámbito del Derecho Administrativo Sancionador y, por lo que aquí interesa, al Tributario Sancionador.

En efecto, como es sabido, el Tribunal Constitucional desde sus primeras sentencias recaídas en materia de Derecho Administrativo Sancionador sostuvo la teoría del *ius puniendi* único del Estado<sup>33</sup>, en virtud de la cual los principios que configuran el orden penal son de aplicación al ámbito de las infracciones administrativas, dado que la potestad penal y la sancionadora forman parte de un mismo *ius puniendi* único del Estado<sup>34</sup>. Por lo tanto, los problemas de constitucionalidad a que nos acabamos de referir son extensibles cuando la conducta es constitutiva de infracción tributaria.

#### 4.2.2. El principio de culpabilidad

Como se expondrá a continuación, la disposición adicional 1.ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, configura un régimen sancionador extraordinariamente defectuoso desde un punto de vista técnico, con claras consecuencias en cuanto a las garantías que debe revestir todo acto de imposición de sanciones a un sujeto infractor y, por lo que ahora interesa, por el necesario respeto a las garantías más elementales derivadas del principio de culpabilidad.

Por sorprendente que pueda resultar, lo que define el tipo infractor no es la conducta del sujeto, sino «la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la LIRPF y en el artículo 134.6 del TRLIS». Es decir, la conducta infractora no es definida por el tipo infractor como aquella consistente en dejar de ingresar con un propósito elusivo, sino como el simple hecho de que «resulte de aplicación» a efectos tributarios la nueva regla de ganancias de patrimonio no justificadas o la presunción de rentas.

La defectuosa técnica legislativa empleada es manifiesta y ello unido a las insalvables restricciones de la prueba en contrario a que venimos haciendo referencia a lo largo de nuestro trabajo, pone de manifiesto la configuración de un régimen sancionador cuasiautomático.

Y en este sentido, debe destacarse que la incorporación de un régimen de responsabilidad objetiva resulta abiertamente opuesto a las garantías más elementales derivadas del principio de culpabilidad<sup>35</sup> reconocido en la Constitución Española, en su interpretación dada por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que, desde sus primeros pronunciamientos ha advertido el carácter subjetivo de la responsabilidad sancionadora que impide, por tanto, la exigencia de esta clase de responsabilidad por el mero resultado y sin atender a la conducta del obligado tributario; en concreto, al elemento intencional y a la diligencia del sujeto<sup>36</sup>.

<sup>33</sup> De la que hemos tenido ocasión de ocuparnos en LÓPEZ LÓPEZ, H.: *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Navarra, Aranzadi, 2009.

<sup>34</sup> Por todas, *vid.*, las SSTC de 30 de enero y 8 de junio, de 1981.

<sup>35</sup> De dicho principio nos hemos ocupado de manera monográfica en el siguiente trabajo al que nos permitimos, de nuevo, remitir al lector: LÓPEZ LÓPEZ, H.: *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Navarra, Aranzadi, 2009.

<sup>36</sup> *Vid.*, entre otras, las SSTC 219/1988, de 22 de noviembre; 75/1990, de 26 de abril; 246/1991, de 19 de diciembre o 120/1994, de 25 de abril.

Las limitaciones en cuanto a la extensión de este trabajo nos impiden ser más prolijo pero, en todo caso, las breves observaciones efectuadas ponen de manifiesto, nuevamente, las serias dudas de compatibilidad de la normativa objeto de análisis con las exigencias más elementales derivadas del Texto Constitucional.

### 4.2.3. Non bis in ídem

El apartado 2 de la disposición adicional 18.<sup>a</sup> de la LGT contempla el régimen de infracciones y sanciones previsto para el incumplimiento del deber de información sobre bienes y derechos ubicados en el extranjero. En los términos ya señalados, la normativa contempla dos tipos infractores: no presentar en plazo o presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional; y la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios. Para cada tipo infractor se prevé una sanción cuyo importe se hace depender de la gravedad del incumplimiento.

Asimismo, según el peculiar régimen sancionador diseñado por la disposición adicional 1.<sup>a</sup> de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, la aplicación de los artículos 39.2 de la LIRPF y 134.6 del TRLIS «se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150% del importe de la base de la sanción.»

Dispone el artículo 178 de la LGT que «la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta Ley. En particular serán aplicables los principios [...] de no concurrencia.» Aunque no fuera necesario hacerlo, la propia LGT está reconociendo la regla non bis in ídem que prohíbe sancionar dos veces la misma conducta.

A partir de lo anterior, empleando terminología penal, cuando un ilícito es medio necesario para cometer otro no pueden sancionarse ambas conductas de manera independiente, so pena de vulnerar las garantías derivadas de la referida regla.

Pues bien, lo que se acaba de señalar es precisamente lo que sucede en relación con el particular régimen sancionador previsto para los incumplimientos del deber de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, por un lado, y para la aplicación de las ganancias patrimoniales injustificadas o la presunción de obtención de renta, por el otro. La primera conducta es medio necesario (concurso ideal o medial) para cometer el segundo ilícito, más grave y determinante de la defraudación tributaria; de manera que, en buena lógica, la sanción más grave prevista para las defraudaciones tributarias absorbe a la que correspondería aplicar por el incumplimiento formal del deber de información.

Al no tener en cuenta lo anterior y sancionar ambas conductas, en nuestra opinión, la normativa objeto de este trabajo estaría vulnerando el *principio de no concurrencia* que, como la propia LGT advierte, rige la aplicación de la potestad sancionadora. Otra muestra más de las evidentes dudas de constitucionalidad que suscita esta cuestionable novedosa regulación.

## 5. CONCLUSIONES

Tras el análisis efectuado estamos en condiciones de esbozar nuestras principales conclusiones respecto a la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea y la Constitución Española del nuevo régimen jurídico del deber de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y las consecuencias previstas en la imposición sobre la renta para los supuestos de incumplimiento del referido deber de información.

En primer lugar, a partir de la jurisprudencia del TJUE, especialmente de las SSTJUE de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08 (NFJ033558) y 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10 (NFJ044030), se puede afirmar que una medida como la que es objeto de nuestro trabajo restringe claramente la libertad de movimientos de capitales al ampliar de facto el plazo de prescripción de la obligación tributaria cuando se trata de bienes situados en el extranjero y, por el contrario, mantener el plazo de prescripción general cuando la obligación tributaria se refiere a bienes situados en territorio español.

La restricción de las libertades fundamentales parece estar motivada en la mejora en la eficacia de los controles fiscales y la prevención y lucha contra el fraude fiscal. En particular, la diferente regulación que reciben las ganancias patrimoniales no justificadas así como la presunción de obtención de rentas, cuando estas proceden de bienes ubicados en el extranjero podría justificarse por las mayores dificultades que tiene la Administración Tributaria española para efectuar las comprobaciones, respecto de aquellos casos en que los bienes y derechos ocultos están ubicados en territorio español.

Sin embargo, «para que una medida restrictiva esté justificada, debe respetar el principio de proporcionalidad, en el sentido de que ha de ser adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar tal objetivo» [SSTJUE de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08 (NFJ033558), apartado 47, de 15 de septiembre de 2011, C-132/10 (NFJ044030), apartado 31 y 28 de octubre de 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09 (NFJ040564), apartado 33 y jurisprudencia allí citada]. A la luz de la doctrina del TJUE emanada de las Sentencias de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10 (NFJ044030) y de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08 (NFJ033558), para determinar si la medida adoptada por el Estado español es proporcionada deben distinguirse claramente dos hipótesis: que las autoridades tributarias españolas dispongan de algún indicio sobre la existencia de dichos elementos que permita emprender una investigación; o que carezcan de él. En la primera hipótesis no estaría justificada la ampliación del plazo de prescripción, por lo tanto, la norma deviene contraria a la libertad de circulación de capitales. En la segunda hipótesis sí estaría justificada la ampliación del plazo de prescripción. Ahora bien, dicha ampliación no puede ser arbitraria o, a su vez, desproporcionada. Resultaría admisible la ampliación del plazo de prescripción de la obligación tributaria si, por ejemplo, se adoptara el plazo de prescripción previsto por la normativa penal para los delitos fiscales más graves (en la actualidad 10 años). Sin embargo, una medida que de facto implique la imprescriptibilidad de la obligación tributaria no parece justificar la restricción a la libertad de circulación de capitales, de conformidad con la jurisprudencia del TJUE.

En segundo lugar, aunque de manera implícita, la nueva normativa despliega efectos retroactivos. Ello es así porque, tal y como está configurada, modifica el plazo de prescripción previsto para situaciones previas a su entrada en vigor y lo que resulta aún más alarmante, «resucita» –si se nos permite la expresión– obligaciones tributarias que ya se habían extinguido de conformidad con el artículo 59.1 de la LGT. Todo ello en abierta contradicción con las exigencias más elementales derivadas del artículo 9.3 de la CE.

Es evidente que la nueva regulación de las ganancias patrimoniales no justificadas y de la presunción de obtención de rentas está orientada a la lucha contra el fraude fiscal. Sin embargo, la novedosa regulación objeto de nuestro trabajo excluye la posibilidad de que el sujeto pasivo demuestre por otras vías el nexo causal entre el origen de los fondos y su aplicación; configurando de facto la imprescriptibilidad de la obligación tributaria. De ese modo se impide al sujeto probar que la renta origen del patrimonio situado en el extranjero fue obtenida en un periodo impositivo distinto del previsto por la nueva normativa. El Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse en diversas ocasiones sobre medidas adoptadas en el marco de relaciones o situaciones especialmente proclives al fraude fiscal y ha admitido la posibilidad de establecer medidas especiales de carácter probatorio o de valoración, para combatir conductas fraudulentas [ad. ex. SSTC 146/1994, de 12 de mayo (NFJ003364) y 255/2004, de 23 de diciembre (NFJ018644)]. Sin embargo, tales normas resultarán incompatibles con el artículo 31.1 de la CE interpretado a la luz de la STC 194/2000, de 19 de julio [FD 8.º (NFJ009087)] cuando traspasen el ámbito de las presunciones y creen una auténtica ficción jurídica a la hora de establecer la existencia de renta, su calificación y su tratamiento fiscal, alejándose por completo de la realidad al someter a gravamen una renta inexistente o ficticia y, por tanto, contraviniendo abiertamente las exigencias derivadas del principio de capacidad económica, que es, precisamente, lo que parece suceder con la nueva normativa a partir de los efectos expansivos derivados de su discutible configuración técnica.

El novedoso régimen de imprescriptibilidad de la obligación tributaria no es comparable con otras técnicas que previamente han sido empleadas por el legislador y, en particular, con los artículos 25.2 de la LISyD y 50.2 del TRLITPyAJD. Este último precepto articula una regla específica de carácter probatoria basada en una presunción *iuris tantum*. Sin embargo, la normativa objeto de nuestro estudio va más allá de la técnica de las presunciones como mecanismo para resolver las dificultades de la Administración para levantar la carga de la prueba al incorporar una auténtica ficción jurídica que pretende privar de todo efecto la acreditación por parte del sujeto pasivo del periodo impositivo en que efectivamente se obtuvieron las rentas origen del patrimonio oculto. La diferencia es clara, en el régimen previsto para el ITPyAJD el obligado tributario puede demostrar fehacientemente que la fecha de la transmisión es anterior a la correspondiente a la presentación para la liquidación, con independencia de la rigidez en la apreciación de dicha prueba. Sin embargo, en la normativa que aquí ocupa no se admite la prueba de que las rentas con que fueron adquiridos los bienes situados en el extranjero proceden de ejercicios distintos del último periodo no prescrito.

Desde un punto de vista estrictamente sancionador, la nueva regulación también suscita serias dudas de compatibilidad con las exigencias constitucionales. La jurisprudencia del Tribunal Supremo asentada, entre otras, en la STS 872/2002, de 16 de mayo (NFJ013338), es clara al señalar que «un

sistema de presunciones legales para determinar un concepto tributario de naturaleza sancionadora puede ser constitucionalmente inobjetable siempre que no sean *iuris et de iure* y permitan la prueba en contrario, pues el artículo 24.2 de la CE rechaza rotundamente la responsabilidad objetiva y la inversión de la carga de la prueba». «En un proceso penal no puede basarse una condena en presunciones como la de considerar que cuando aflora un elemento patrimonial que ha permanecido fiscalmente oculto debe entenderse que ha sido generado en el mismo ejercicio en que ha sido aflorado tanto más cuando la defensa ha aportado una explicación racional y plausible sobre el origen de los incrementos patrimoniales». La normativa objeto de nuestro análisis se muestra abiertamente contraria a esta jurisprudencia en la medida en que limita extraordinariamente las posibilidades de prueba en contrario, cuando no las excluye completamente (como sucede en lo relativo a la imputación temporal). Lo anterior supone, en nuestra opinión, una vulneración constitucional de la tutela judicial efectiva, así como del principio constitucional de presunción de inocencia.

Del mismo modo, la aplicación de manera cuasiautomática de los artículos 39.2 de la LIRPF y 134.6 del TRLIS, unido al hecho de que el tipo infractor se define sorprendentemente como la mera «aplicación» de lo dispuesto en estos preceptos, además de resultar técnicamente incorrecto, configura el tipo infractor de manera objetiva. Lo cual también suscita serias dudas de compatibilidad con las exigencias derivadas del principio de culpabilidad, en la interpretación que del mismo viene haciendo la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Finalmente, la concurrencia de sanciones por incumplimiento del deber de informar sobre los bienes ubicados en el extranjero y por aplicación de los artículos 39.2 de la LIRPF y 134.6 del TRLIS plantea serias dudas de compatibilidad con la regla *non bis in idem*, reconocida en el propio artículo 178 de la LGT, en la medida en que la primera conducta es medio necesario para cometer el segundo ilícito, lo que determina una situación de concurso ideal o medial en la que la primera conducta quedaría subsumida en la segunda; resultando improcedente sancionar ambos ilícitos, so pena de violentar la referida regla.

Tal y como señalábamos en la introducción, nos hallamos ante una medida loable en cuanto a la finalidad o propósito que persigue, combatir el fraude fiscal y en concreto el que se pone de manifiesto con el patrimonio oculto en el extranjero del obligado tributario, que dificulta extraordinariamente a la Administración Tributaria el ejercicio efectivo de sus facultades de comprobación e inspección. Sin embargo, los términos en que se ha articulado la normativa provocan unos efectos expansivos extraordinarios y una restricción de los derechos y garantías de los contribuyentes, tanto en el plano estrictamente tributario, como en el sancionador, de tal magnitud que difícilmente resultarán compatibles con las exigencias derivadas del Derecho de la Unión Europea y de la propia Constitución Española.

Con este tipo de medidas se deja en manos de la mesura y la racionalidad de la Administración Tributaria la aplicación de una norma que, insistimos, tiene un alcance potencial devastador. Lo cual resulta absolutamente inadmisibles en un Estado de Derecho con pretensiones de desarrollo económico y social, en el que las normas, incluidas aquellas que se desarrollan en el marco de estrategias para combatir la evasión fiscal, deben estar técnicamente bien diseñadas o, de lo contrario, resultarán manifiestamente ineficaces en aras a la prosecución de la finalidad que persiguen.

## Bibliografía

- AGUALLO AVILÉS, Á. y GARCÍA BERRO, F. [1998]: «Los incrementos de patrimonio no justificados y la presunción de inocencia en el procedimiento tributario sancionador», en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario*, Libro 2, Lisboa, pág. 117.
- ALMAGRO MARTÍN, C. [2003]: «Mecanismos presuntivos como herramienta para la afloración de rentas: a vueltas con las ganancias no justificadas», en *Quincena Fiscal*, marzo, núm. 5.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. [2000]: «Las ganancias patrimoniales no justificadas y la lucha contra el fraude fiscal», en AA. VV. *Temas de Derecho Penal Tributario*, Madrid, Marcial Pons.
- ANEIROS PEREIRA, J. [2013]: «La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero», en *Quincena Fiscal*, febrero, núm. 3.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. [2012]: «La asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria», en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.) *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. [1999]: *Las ganancias no justificadas de patrimonio*, Madrid, Marcial Pons.
- D'ALESSANDRO, P. [1987]: «Le Sanzioni Fiscali Improprie in Materia di IVA e di Imposte Dirette», en *Rass. Mens. Imp.* II, pág. 1.451.
- DEL FEDERICO, L. [1997]: «Sanciones indirectas, impropias y atípicas en el Ordenamiento tributario italiano», en *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 4.
- ESCALONA RUIZ, M.<sup>a</sup> Á. [2009]: *Acuerdos internacionales de intercambio de información y asistencia mutua*, en Instituto de Estudios Fiscales, de acceso on-line en la url: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos\\_formation/11\\_2010/29\\_10.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formation/11_2010/29_10.pdf)
- FALCÓN Y TELLA, R. [2005]: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Madrid, Iustel.
- 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», en *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 1.
- HERNÁNDEZ MARTÍN, V. [1989]: «Problemas procesales del delito contra la Hacienda Pública», en *Crónica Tributaria*, núm. 60.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I. [1996]: *Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Marcial Pons, pág. 87.
- LANG, M. y PISTONE, P. [2008]: *The EU and Third Countries: direct taxation*, Kluwer Law International.
- LÓPEZ LÓPEZ, H. [2009]: *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Navarra, Aranzadi.
- LÓPEZ LÓPEZ, H. y CAMPIONE, R. [2012]: «La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz», en *Eunomia. Revista en Cultura de la Legalidad*, septiembre, núm. 3, págs. 103-124, accesible on-line en la url [http://eunomia.tirant.com/wp-content/uploads/2012/09/06-Eunomia3\\_L%C3%B3pez-y-Campione\\_corregido.pdf](http://eunomia.tirant.com/wp-content/uploads/2012/09/06-Eunomia3_L%C3%B3pez-y-Campione_corregido.pdf)
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. y ZORNOZA PÉREZ, J. [1994]: «Los incrementos no justificados de patrimonio y el régimen sancionador tributario», en *Crónica Tributaria*.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D. [1996]: *Presunciones y Técnicas Presuntivas*, Madrid, McGraw-Hill.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. [2006]: «Loopholes in the EU Savings Tax Directive», en *Bulletin for International Taxation*. IBFD, diciembre, págs. 480-494.

– [2009]: «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», en Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, octubre-diciembre, núm. 144.

– [2012]: «Introducción: Imposición Directa y Derecho Comunitario», en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.) *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. [2012]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 23.ª ed. Madrid, Tecnos, pág. 162.

MARTÍNEZ GINER, L. A. [2012]: «El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK», en *Quincena Fiscal*, noviembre, núm. 19.

MORENO GONZÁLEZ, S. [2013]: «Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información», en *Crónica Tributaria*, núm. 146.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. [2013]: «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», en *Quincena Fiscal*, febrero, núm. 4.

PISTONE, P. [2006]: «The impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation», en *Intertax*, vol. 34, issue 5, pág. 236.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. [1996]: «Sanciones "indirectas" o "impropias" en Derecho tributario», en Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 91.

– [2004]: *Forma y materia en Derecho Financiero y Tributario. Incumplimiento de obligaciones formales y pérdida de derechos sustanciales*, Madrid, CEF.

SIMÓN ACOSTA, E. [1992] «Naturaleza de los incrementos no justificados de patrimonio y efectos derivados de las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio», en *Quincena Fiscal*, núms. 1 y 2.

ZORNOZA PÉREZ, J. y LÓPEZ LÓPEZ, H. [2008]: «Las sanciones administrativas tributarias. El poder sancionador de la Administración Tributaria», en AA. VV. *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*. Libro Conmemorativo del 50 Aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. 2 T. Buenos Aires, Marcial Pons.