



Novedades en torno a la obligación de suministrar información sobre bienes y derechos en el extranjero: los autos del Supremo y del TSJ de Cataluña

Esaú Alarcón García

Profesor de la Universidad Abat Oliba-CEU

Académico correspondiente de la RAJyL

<https://orcid.org/0000-0002-8287-6836>

Extracto

La obligación informativa para determinados bienes y derechos en el extranjero, de la que resulta el conocido modelo 720, es objeto de discusión en los tribunales de justicia, con resoluciones dispares que generan una sensación de inseguridad jurídica, a pesar de la existencia de un procedimiento de infracción en curso en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pendiente de resolución. Sin embargo, al entrar el verano, unos autos –tres del Tribunal Supremo y dos del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña– han venido a intensificar la discusión, al admitir tres recursos de casación, en el primer caso, y plantear decisión de cuestión prejudicial al Tribunal de Luxemburgo los segundos. Merece la pena analizar el prisma desde el que estas resoluciones estudian las consecuencias derivadas del incumplimiento de este régimen informativo fiscal y a eso se dedica el presente trabajo.

Palabras clave: obligación informativa; activos en el extranjero; modelo 720; ganancia no justificada; imprescriptibilidad.

Cómo citar: Alarcón García, E. (2021). Novedades en torno a la obligación de suministrar información sobre bienes y derechos en el extranjero: los autos del Supremo y del TSJ de Cataluña. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 457, 71-92.



News regarding the obligation to provide information on assets and rights abroad: the orders of the Supreme Court and the TSJ of Catalonia

Esaú Alarcón García

Abstract

The information obligation for certain assets and rights abroad, from which the 720 form results, is the subject of discussion in the courts of justice, with disparate resolutions that generate a feeling of legal insecurity, despite the existence of a procedure of ongoing infringement at the Court of Justice of the European Union, pending resolution. However, on summer, some files –three from the Supreme Court and two from the Superior Court of Justice of Catalonia– have come to intensify the discussion, by admitting three appeals, in the first case, and raising a preliminary ruling the latter to the Luxembourg Court. It's worth analyzing the prism from which these resolutions study the consequences of non-compliance with this tax information regime, and this is what this work is dedicated to.

Keywords: reporting obligation; assets abroad; 720 form; non justified capital gains; imprescriptibility.

Citation: Alarcón García, E. (2021). Novedades en torno a la obligación de suministrar información sobre bienes y derechos en el extranjero: los autos del Supremo y del TSJ de Cataluña. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 457, 71-92.





Sumario

1. La regulación de la obligación informativa sobre activos en el extranjero
2. La situación en Europa
3. La situación en España
4. Las decisiones prejudiciales planteadas por el TSJ de Cataluña
 - 4.1. Introito
 - 4.2. Nudo
 - 4.3. Coda
5. Los autos de admisión del Tribunal Supremo
 - 5.1. Introito
 - 5.2. Nudo
 - 5.3. Coda

Referencias bibliográficas

Bibliografía

1. La regulación de la obligación informativa sobre activos en el extranjero

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 (BOE de 30 de octubre), crea un novedoso deber informativo específico para activos en el exterior, a través de la inclusión de una nueva disposición adicional 18.^a en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Este mandato legal se desarrolla mediante el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el cual se modifica el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de 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, incorporando tres nuevos artículos –42 bis y ter y 54 bis– relativos, respectivamente, a la obligación de informar acerca de cada uno de los bienes indicados en las tres letras del mandato legal: cuentas, por un lado; valores mobiliarios, títulos y otros activos financieros, por otro, y, por último, bienes inmuebles y derechos reales sobre los mismos.

Determinados aspectos relativos a la cumplimentación de la declaración informativa se han desarrollado directamente en la orden ministerial –Orden HAP/72/2013, de 30 de enero–, por la que se aprueba el modelo 720, relativo a la información de bienes y derechos en el extranjero.

Este régimen informativo para activos foráneos contempla unas consecuencias devastadoras por su incumplimiento. A saber, en primer lugar, un régimen sancionador propio, específico y con multas de elevada cuantía por incumplimientos de tipo formal, creado al efecto en el apartado 2.º de la disposición adicional 18.^a antes citada, que contempla dos tipos de infracciones que quedan extramuros de la clasificación sancionadora tributaria pre-

vista, con carácter genérico, en los artículos 191 y siguientes de la LGT. Se sancionan, con base en un ambiguo concepto como son los «datos» o «conjunto de datos» tanto la falta de presentación en plazo o la presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de la declaración informativa, como la presentación de la declaración informativa por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por tales medios.

Una segunda consecuencia específica del incumplimiento del deber informativo sobre activos en el exterior tiene un carácter sustantivo, afectando a la imposición sobre la renta del sujeto incumplidor. Tanto la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), en su artículo 39.2, como la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en su artículo 121.6, incluyen un precepto que regula una ganancia patrimonial no justificada específica para los bienes en el extranjero con el siguiente redactado la LIRPF:

2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto.

Y, en términos similares, la LIS establece que:

6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el contribuyente no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la Disposición adicional decimoctava de la Ley General Tributaria. No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente 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 contribuyente de este Impuesto. (anteriormente regulado en el art. 134.6 del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Por último, el incumplimiento del deber informativo también supone que, de producirse la imputación de la citada ganancia no justificada que se acaba de citar, «se aplicará» una

infracción específica y fija por la falta de ingreso en el IRPF o en el IS en la disposición adicional 1.^a de la propia Ley 7/2012 derivada del descubrimiento de bienes en el extranjero, a un tipo fijo del 150 % de la deuda tributaria imputada.

2. La situación en Europa

La Comisión Europea inició en noviembre de 2015 un procedimiento de infracción contra España por el régimen fiscal informativo de bienes en el extranjero que se acaba de señalar, tras la advertencia recibida por diversas denuncias de particulares.

Tras el pertinente procedimiento de investigación, con una carta de emplazamiento muy dura, la guardianiana de los tratados emitió un dictamen motivado el 15 de febrero de 2017, en el cual concluye que todas las consecuencias –las tres citadas *ut supra*– por el incumplimiento del deber informativo afrontan derechos y libertades comunitarias de diversa índole y gravedad.

Tras una paciente espera, finalmente, la Comisión tomó la decisión de llevar a España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) a la vista de las consecuencias que la legislación española contempla por no informar acerca de los activos en el extranjero, lo que se materializó en el recurso por incumplimiento interpuesto el 23 de octubre de 2019 (Comisión Europea/Reino de España [C-788/19]) (DOUE de 23 de diciembre de 2019).

En resumen, las pretensiones de este recurso parten de que se declare que el Reino de España, al establecer consecuencias por el incumplimiento de la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de la presentación extemporánea del «Modelo 720», que conllevan en primer lugar la *calificación de dichos activos como ganancias patrimoniales no justificadas que no prescriben*, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21, 45, 56 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE).

Asimismo, considera la Comisión también que existe un claro incumplimiento de esas mismas normas en cuanto que este régimen permite la imposición automática de una multa pecuniaria fija del 150 % aplicable en caso de incumplimiento con la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de presentación extemporánea del «Modelo 720» y, de forma cumulativa, la aplicación de multas pecuniarias fijas por incumplimiento de la obligación de información respecto de los bienes y derechos en el extranjero o por presentación extemporánea del «Modelo 720», multas cuyo nivel es muy superior al de las sanciones previstas por el régimen general para infracciones similares.

En el citado dictamen, la Comisión se opuso a los argumentos del Estado español para defender la inexistencia de prescripción con relación a los bienes o derechos no declarados

o declarados fuera de plazo con fundamento en que la Administración tributaria dispone de diversas fuentes de información y en que, aunque ciertamente, el Tribunal de Justicia ha aceptado normativas nacionales que aplican un plazo más largo de prescripción en el caso de bienes poseídos en otro Estado miembro, ello no puede llevar sin más a la aceptación de la inexistencia de prescripción. Además, considera que, aunque hay acciones imprescriptibles –cita los delitos de genocidio o terrorismo–, siempre están referidas a hechos que reflejan las formas más graves de violación de derechos humanos, y que no se dan en los casos de fraude, evasión o elusión fiscales.

Respecto del marco sancionador, la Comisión hace constar en este dictamen que no existe una obligación de información tan exhaustiva para los bienes y derechos situados en España y que los contribuyentes titulares de estos no están expuestos a sanciones comparables, careciendo a su juicio de relevancia que el nivel y el alcance de la información a disposición de la Administración tributaria española sea menor en el caso de que esos bienes y derechos se hallen fuera del territorio nacional. Es decir, esta circunstancia no basta para que el régimen tributario de un contribuyente que invierte en el extranjero sea tan diferente del que invierte en España.

La superioridad de las sanciones previstas para el caso de no presentación o de presentación extemporánea de la declaración de información en el modelo 720, respecto de las contempladas en el artículo 198 de la LGT para los casos de falta de presentación o presentación extemporánea sin requerimiento previo de una declaración –hasta 66 veces superior aquellas a estas–, no se encuentra justificada a juicio de la Comisión, máxime cuando existen instrumentos de cooperación en la administración y puede solicitarse asistencia internacional para comprobar la veracidad de la información.

En cuanto a la multa proporcional del 150 % vinculada a la no declaración de los bienes y derechos poseídos en el extranjero (denominada sanción material), la Comisión considera que es desproporcionada y muy superior al importe de los recargos aplicados en el caso general de presentación extemporánea de una declaración (recargos que ascienden a un máximo de un 20 %). A ello hay que unir su presunto carácter automático y la incapacidad de ponderación de su importe.

3. La situación en España

Hasta la fecha, existe jurisprudencia menor diversa con relación a la obligación informativa de continua referencia. De la misma manera, el tratamiento por los distintos tribunales económico-administrativos no ha sido tampoco uniforme.

En este sentido, varias han sido las resoluciones de los tribunales superiores de justicia y de los tribunales económico-administrativos que han anulado, por infracción del principio de proporcionalidad o por ausencia de culpabilidad en la actuación del contribuyente, las

sanciones formales impuestas por la presentación extemporánea del modelo 720, es decir, las consistentes en multas pecuniarias fijas determinadas según las reglas de la disposición adicional 18.^a de la LGT^{1,2}. Otras, en cambio, han confirmado su legalidad^{3,4}.

Por lo que se refiere a la imputación de una ganancia patrimonial ex artículo 39.2 de la LIRPF, las resoluciones judiciales han ido confirmando, por el momento, su legalidad⁵. Sin embargo, es destacable, por los razonamientos utilizados, como la Sala de lo Penal de la AN ha estimado, en Sentencia de 21 de septiembre de 2020 (rec. núm. 15/2019 –NFJ079011–), que no cabe considerar aplicable al ámbito penal la imprescriptibilidad derivada de la aplicación de la ganancia no justificada de patrimonio prevista para bienes y derechos en el

¹ Así, por lo que se refiere a órganos jurisdiccionales, Sentencias del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León (Valladolid) de 28 de noviembre de 2018 (rec. núm. 144/2018 –NFJ072356–), del TSJ de Madrid de 20 de mayo de 2020 (rec. núm. 898/2018 –NFJ081205–), del TSJ de Cataluña de 20 de mayo de 2019 (rec. núm. 158/2017 –NFJ074222–) y de 27 de mayo de 2019 (rec. núm. 163/2017) y, también sus Sentencias de 17 de junio de 2019 (rec. núm. 23/2018 –NFJ076392–) y de 9 y 11 de octubre de 2019 (recs. núms. 319/2018 –NFJ077140– y 799/2017 –NFJ077231–, respectivamente), del TSJ de les Illes Balears de 29 de abril de 2020 (recs. núms. 127/2019 –NFJ077976– y 128/2019) y del TSJ de Extremadura de 22 de julio de 2019 (rec. núm. 503/2018 –NFJ074228–) y de 19 de diciembre de 2019 (rec. núm. 260/2019 –NFJ076698–). En cuanto a los órganos económico-administrativos, las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia de 21 de noviembre de 2017 y de 29 de septiembre de 2017, del TEAR de Madrid de 23 de enero de 2020 y del TEAR de Cataluña de 2 de junio de 2020 (rec. núm. 9506/2017 –NFJ081207–).

² Merece la pena destacar una Sentencia del TSJ de Madrid de 15 de julio de 2020 (rec. núm. 846/2019 –NFJ081137–), pues anula las sanciones formales impuestas a un contribuyente por presentar el modelo 720 fuera de plazo, pero lo hace porque considera que se ha superado el plazo de tres meses para el inicio de un expediente sancionador, establecido en el artículo 209.2 de la LGT, interpretado de una forma muy extensiva, tal y como también hizo el TSJ de Castilla y León en una Sentencia de 28 de noviembre de 2018 (rec. núm. 144/2018 –NFJ072356–), que tuve ocasión de comentar en esta misma revista: Alarcón García (2019, pp. 152-162).

³ Verbigracia, Sentencias del TSJ de Extremadura de 11 y 18 de julio de 2019 (recs. núms. 532/2018 –NFJ074225– y 534/2018 –NFJ074226–, respectivamente) y Sentencia del TSJ de Madrid de 14 de noviembre de 2018 (rec. núm. 34/2018 –NFJ072405–). En el ámbito administrativo, resulta paradójico el cambio de criterio que ha llevado a cabo el TEAR de Valencia que, tras iniciar una senda de resoluciones anulatorias de las sanciones formales por la presentación extemporánea del modelo 720, por ausencia de culpabilidad, ha modificado su criterio para considerar que dicha culpabilidad sí que existe en los ejercicios posteriores al de inicio de la obligación informativa –2013 y ulteriores–.

⁴ Un peculiar *tertium genus* jurisprudencial lo encontramos en una Sentencia del TSJ de Extremadura de 27 de febrero de 2020 (rec. núm. 47/2019 –NFJ077466–), interpretando libremente el concepto de dato o conjunto de datos para ponderar, a la baja, una sanción formal por el modelo 720.

⁵ En este sentido, Sentencias de la Audiencia Nacional (AN) de 7 de febrero de 2018 (rec. núm. 358/2016 –NFJ081213–), del TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 16 de mayo de 2018 (rec. núm. 529/2017 –NFJ078556–) y de 8 de junio de 2018 (rec. núm. 531/2017 –NFJ081212–), del TSJ de Extremadura de 19 de diciembre de 2019 (rec. núm. 260/2019 –NFJ076698), del TSJ de Andalucía (Málaga) de 17 de mayo de 2019 (rec. núm. 285/2018 –NFJ081211–) y del TSJ de Madrid de 2 de julio de 2020 (rec. núm. 700/2019 –NFJ081210–).

extranjero, pues con ello se iría en contra de la irretroactividad de las normas penales desfavorables y supondría aplicar una ficción legal, evitando el instituto de la prescripción mediante el artificio de aglutinar todos los ingresos realizados en cuentas en el extranjero en periodos prescritos en un único ejercicio posterior. Incluso, el tribunal se refiere a que la norma cuestionada genera

una inexplicable distinción cuando las ganancias patrimoniales no justificadas proceden de bienes o derechos situados en territorio español, configurando en tal caso una presunción *iuris tantum*, permitiendo la prueba en contrario, [...] mientras que en los casos en que los bienes están ubicados en el extranjero, las posibilidades de prueba en contrario son nulas, y la regla se convierte en una presunción *iuris et de iure*, mediante la ficción legal consistente en la negación de la prueba de que la propiedad de los activos se mantiene desde un determinado ejercicio fiscal que ha prescrito.

Por último, en cuanto a la sanción material que se aplica sobre la ganancia patrimonial no justificada –mediante la citada alícuota del 150 %–, varias resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central han acabado anulándolas por falta de culpabilidad⁶.

4. Las decisiones prejudiciales planteadas por el TSJ de Cataluña

4.1. Introito

Seguidos dos procedimientos judiciales ante el TSJ de Cataluña por parte de un matrimonio al que se le había denegado la respectiva devolución de lo ingresado por aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF, se confirió a las partes plazo común de 10 días para alegar acerca del posible planteamiento de una cuestión prejudicial, solicitándoseles aquellos extremos sobre los que consideraran que habría que preguntar al TJUE, en su caso.

Los reclamantes disponían de una cuenta corriente en una entidad de crédito andorrana, a la que habían realizado aportaciones en efectivo entre los años 1997 y 2005. En el año 2012 no se benefician, por desconocimiento, ignorancia o falta de fe en la llamada del ministro Montoro, de la «amnistía fiscal», no presentando en plazo la primera declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero –modelo 720–, cumpliendo con dicha obligación con casi siete meses de retraso.

⁶ Así, Resoluciones de 14 de febrero (RG 529/2016 –NFJ07323–), 22 de noviembre (RG 7174/2016 –NFJ076498–) y 3 de diciembre de 2019 (RG 2711/2016 –NFJ076503–), entre otras.

En paralelo, presentan una autoliquidación complementaria de su IRPF de 2012, ingresando la ganancia no justificada prevista en el nuevo artículo 39.2 de la LIRPF y solicitando, al poco, su rectificación y la devolución de lo ingresado indebidamente.

Ante el escenario procesal abierto por el TSJ de su comunidad autónoma, los reclamantes entienden la pertinencia del planteamiento de la cuestión prejudicial propuesta, puesto que la norma enjuiciada tiene unos efectos de los que resulta razonable pensar que su aplicación comporta una restricción injustificada y directa de la libre circulación de capitales, de la libre prestación de servicios, de otras libertades comunitarias (como la libre circulación de personas, de trabajadores y de establecimiento), de los principios de efectividad, de seguridad jurídica, de protección de la confianza legítima, de eficacia directa del derecho de la Unión Europea y de la primacía de dicho ordenamiento jurídico supranacional sobre los ordenamientos jurídicos internos.

4.2. Nudo

Por lo que se refiere a las libertades comunitarias citadas y, más en concreto, con relación a la libre circulación de capitales prevista en los artículos 63 y 65 del TFUE y 44 del Acuerdo sobre el EEE, el TJUE ha tenido ocasión de pronunciarse acerca de ciertas medidas que podrían considerarse similares a la española, adoptadas por otros Estados miembros, aunque ninguna de ellas llega a un resultado práctico –en definitiva, la imprescriptibilidad de la deuda tributaria de origen y la batería de sanciones que se le derivan– tan agresivo como el que resulta de aplicar los preceptos de la Ley 7/2012.

En efecto, en los Países Bajos se configuró una norma en virtud de la cual se prolongaba el plazo de prescripción cuando el ámbito de aplicación de un concreto tributo afectaba a elementos poseídos o producidos en el extranjero. De esta manera, de los cinco años para la prescripción de la deuda tributaria previstos con carácter general en la normativa de dicho país, se pasaba a un plazo de doce años por el mero hecho de que hubiera elementos foráneos en la obligación tributaria incumplida.

Asimismo, la normativa del impuesto sobre sucesiones belga también fue objeto de estudio por el TJUE por el mismo motivo, pues establecía una ampliación del plazo de comprobación del valor de acciones nominativas de cualquier sociedad de la que el causante fuera accionista y cuya dirección efectiva estuviera fuera del territorio belga, pasando del plazo general de dos años a otro más prolongado de diez.

En este sentido, en las dos resoluciones relacionadas con estos supuestos de hecho –Sentencias de 11 de junio de 2009, casos *X* y *EHA Passenheim-van Schoot contra Staatssecretaris van Financiën* (asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08 –NFJ033558–) y de 15 de septiembre de 2011, caso *Oliver, Julie y Marie Halley versus Belgische Staat* (asunto C-132/10 –NFJ044030–), el Tribunal de Luxemburgo comienza precisando a modo de

principio, que las normativas enjuiciadas pueden hacer menos atractivo transferir activos o invertir en otros Estados miembros, con lo que ambos casos pueden constituir una restricción a la libre circulación de capitales en el sentido del citado artículo 63, al presentar un elemento disuasorio para que los residentes en un Estado de la Unión inviertan, tengan activos financieros o desarrollen movimientos de capitales en otros países comunitarios.

También lo indica la primera carta de contestación que recibieron de la Comisión Europea los denunciantes del nuevo régimen de bienes y derechos en el extranjero en el procedimiento de infracción frente a la normativa española, en la que se indicaba que (apartado I.2 de la carta):

[...] desde la óptica de la información de la que disponen las autoridades españolas a fin de garantizar la imposición de la (pasada/futura) renta de sus residentes, las situaciones de los activos situados en España no es necesariamente comparable con la de los activos situados en el extranjero. Cabe señalar que, incluso en el caso de que la obligación de declarar se considerara una restricción, con arreglo a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscal o de garantizar la eficacia de los controles fiscales podría constituir una razón imperiosa de interés general capaz de justificar esa restricción del ejercicio de las libertades fundamentales contempladas en el TFUE. Por lo tanto, las medidas nacionales que restringen el ejercicio de las libertades fundamentales pueden estar justificadas, siempre que sean apropiadas para alcanzar el objetivo perseguido y no vayan más allá de lo que es necesario para lograrlo.

En esta línea de razonamiento, la Comisión Europea señaló asimismo en una comunicación sobre medidas antiabuso que efectuó hace unos años, que debe hallarse «el justo equilibrio entre el interés público de combatir las prácticas abusivas y la necesidad de evitar una restricción exagerada de la actividad transfronteriza en el interior de la UE», de modo que no se produzcan «obstáculos indebidos al ejercicio de los derechos que la legislación comunitaria confiere a los particulares y a los operadores económicos, con el fin de garantizar que tales normas no resulten desproporcionadas frente al objetivo de reducir los abusos» –COM (2007) 785–.

En idéntico sentido, el citado dictamen emitido por la Comisión Europea con relación a la normativa que venimos tratando, de 15 de febrero de 2017, evidencia también que la regla de la imprescriptibilidad patrocinada por el artículo 39.2 de la LIRPF puede entrar en conflicto con la libre circulación de capitales –y hasta con cuatro libertades comunitarias más–, pues tiene un efecto claramente disuasorio respecto para los titulares de activos radicados fuera de España.

En definitiva, de estas premisas resulta claro que una medida como la prevista en el artículo 39.2 de la LIRPF hace menos atractivo invertir o transferir activos al extranjero, siendo por tanto un elemento claramente disuasorio cuya justificación deberá valorarse para determinar si resulta proporcionada o no a la luz del Tratado de la Unión.

Volviendo a la citada jurisprudencia comunitaria, que puede servir a estos efectos de comparable resulta que, en la Sentencia citada de 15 de septiembre de 2011, el tribunal europeo llega a la conclusión de que la medida de ampliación de dos a diez años del plazo de prescripción previsto en la normativa belga resultaba desproporcionada, pues existiendo indicios suficientes para recabar información a través de los instrumentos de asistencia mutua previstos en el Convenio para evitar la doble imposición entre Francia y Bélgica, el legislador fue más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales y combatir el fraude fiscal.

Debe recordarse en este orden de cuestiones que, para la jurisprudencia comunitaria, no resulta trascendente a estos efectos el cumplimiento efectivo o no de los intercambios de información tributaria entre países previstos en un instrumento normativo, siendo lo relevante la posibilidad –esto es, la configuración legal– de dicho flujo de información.

Dicho, en otros términos, si el flujo de información entre los Estados no es correcto por culpa de la ineficiencia de los sistemas implementados por las autoridades nacionales en las relaciones tributarias con sus contribuyentes, ello no podrá justificar una medida legal desproporcionada.

En el caso particular objeto de la litis que dio lugar al planteamiento de la cuestión prejudicial por parte del TSJ de Cataluña, se da la circunstancia de que las cuentas financieras de los contribuyentes regularizados se encontraban depositadas en el Principado de Andorra, existiendo a la fecha de entrada en vigor de la Ley 7/2012, por la que se establece la presente obligación informativa, un acuerdo de intercambio de información en materia fiscal entre dicho país y el Reino de España, publicado en el BOE el 23 de noviembre de 2010, que se encontraba plenamente vigente.

En cualquier caso, lo que es cierto es que la redacción española de la novedosa presunción de obtención de ganancias no justificadas para bienes o derechos situados en el extranjero prevista en el precepto enjuiciado no establece ningún tipo de exoneración en su ámbito de aplicación para el caso de que la Administración tuviera –o pudiera tener– conocimiento o indicios de la existencia de tales bienes a través de cualquier instrumento legal informativo.

Desde esta primera perspectiva, cabe reputar que las consecuencias derivadas de la aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF resultan claramente desproporcionadas.

A mayor abundamiento, si bien la jurisprudencia europea ha justificado la posibilidad de establecer plazos de prescripción más amplios de los generales cuando se trata de lograr objetivos justificados de interés general compatibles con los fines previstos en los tratados, como la lucha contra el fraude –así se señala en la otra Sentencia del TJUE antes citada, de 11 de junio de 2009–, no parece igualmente admisible, por su desproporción, una exclusión completa del plazo de prescripción de la facultad de liquidar cuando se trata de rendimientos constituidos en activos en el extranjero, al resultar una medida no estrictamente

necesaria para la consecución del fin previsto y, más todavía, en el caso de existir –como ocurre aquí– un mecanismo legal de intercambio de información vigente entre el Reino de España y el país donde se sitúan los bienes.

Todo lo expuesto hasta ahora nos lleva a que, desde esta perspectiva, la norma española pueda incumplir la regla de proporcionalidad recién expuesta, pues resulta excesivamente genérica en su ámbito de aplicación y, tal y como ha señalado el propio Tribunal de Luxemburgo en una Sentencia de 20 de septiembre de 2018 (asunto C-685/16 –NFJ071414–), «una presunción general de fraude y de abuso no puede justificar una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado».

En resumen, las consecuencias de la obligación de información tributaria para bienes y derechos en el extranjero surgida en 2012 resultan desproporcionadas, en el bien entendido de que suponen, no solo una ampliación injustificada del plazo de prescripción respecto a unos concretos activos situados en un país con el que existía previamente un acuerdo de intercambio de información, sino una total preterición del mismo instituto de la prescripción en tales supuestos.

Por lo que se refiere a la circunstancia del país concernido por la titularidad de bienes foráneos en el caso concreto, Andorra, que es un territorio tercero a efectos comunitarios, debe recordarse que la libre circulación de capitales es una libertad amparada por el TFUE que no solo afecta y concierne a las relaciones entre los Estados miembros del club europeo, sino que se debe respetar también en las relaciones de los países de la Unión con respecto a terceros Estados.

En efecto, así lo ha dicho reiteradamente el TJUE, siendo destacable su Sentencia de 18 de diciembre de 2007, caso *Skatteverket vs A* (asunto C-101/05 –NFJ026992–), en la que se expone –apartado 27– que:

[...] cuando se trata de movimientos de capitales entre Estados miembros y países terceros, puede invocarse ante los tribunales nacionales el artículo 56 CE apartado 1 [actual art. 63 TFUE apartado 1] en relación con los artículos 57 CE y 58 CE [actuales arts. 64 y 65 TFUE], y dicha disposición puede implicar la inaplicabilidad de las normas nacionales contrarias a dicha disposición, independientemente del tipo de movimientos de capitales de que se trate⁷.

⁷ En idéntico sentido pueden citarse, sin ánimo exhaustivo, las siguientes resoluciones del propio Tribunal de Luxemburgo: Sentencias del TJUE de 17 de octubre de 2013, recaída en el caso *Yvon Welte* (asunto C-181/12 –NFJ052154–); de 10 de abril de 2014, recaída en el caso *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (asunto C-190/12 –NFJ054063–); de 3 de octubre de 2013, recaída en el caso *Itelcar* (asunto C-282/12 –NFJ052007–); de 19 de julio de 2012, recaída en el caso *Scheuneman* (asunto C-31/11 –NFJ047880–); de 18 de diciembre de 2007 (asunto C-101/05 –NFJ026992–), y de 24 de noviembre de 2016 (asunto C-464/14 –NFJ064699–).

De todo ello se deriva, indefectiblemente, que de considerarse que la normativa supone una restricción injustificada de la libre circulación de capitales, tal conclusión resultará aplicable tanto si los activos se encuentran en el interior como fuera de las fronteras de la Unión Europea.

Desde otra perspectiva, también puede concluirse que, teniendo en cuenta la onerosidad y complejidad de tal obligación informativa, su implementación puede llegar a suponer un difícil escollo para que un ciudadano residente en otro país de la Unión cambie su residencia fiscal a España, lo que también podría afectar seriamente a la libertad comunitaria de prestación de servicios –*vide* Sentencia del TJUE de 6 de junio de 2013, caso *Comisión vs. Bélgica* (asunto C-383/10 –NFJ051033–), aunque la afectación al caso objeto de la litis concreta ante el TSJ regional catalán sería relativa en tal caso, pues esta libertad no ampara a territorios terceros a la Unión Europea como sí ocurre con la libre circulación de capitales.

En último extremo, pero con idéntica importancia desde la perspectiva comunitaria, debe tenerse en cuenta que el TJUE viene considerando también a la efectividad, a la seguridad jurídica y a la confianza legítima como valores fundamentales en el ámbito de la Unión Europea.

En este sentido, el Tribunal de Luxemburgo tiene dicho que los plazos de prescripción dilatados pueden llegar a ser considerados desproporcionados para la protección de los intereses financieros de la Unión Europea siendo relevante, en este orden de cuestiones, la Sentencia de 17 de septiembre de 2014, caso *Cruz & Companhia Lda* (asunto C-341/13) que, si bien trata un asunto tributario distinto –concretamente, la ejecución tributaria relativa a la recuperación de restituciones a la exportación de vino indebidamente percibidas por el contribuyente–, lo cierto es que el nudo gordiano del pleito gira en torno al plazo de prescripción previsto en el derecho civil luso.

Así, en esta trascendental resolución, el tribunal europeo considera que la Administración tiene un deber de diligencia en sus actuaciones, y que establecer plazos de prescripción desorbitados –veinte años, en el caso que se juzgaba– puede ser contrario a los principios de la Unión Europea.

Mutatis mutandis, la normativa española también quebrantaría un principio fundamental del derecho europeo, pues no establece plazo de prescripción alguno para todas aquellas deudas tributarias sobre las que no se hubiera cumplido en plazo el deber informativo del que venimos hablando.

La resolución del TJUE que se acaba de mencionar tiene una importancia basilar, pues el efecto práctico de la norma española es enervar la figura de la prescripción para aquellas personas cuyas rentas se hubieran invertido en ciertos bienes y derechos en el extranjero y, lógicamente, ese efecto va mucho más allá del mero establecimiento de «plazos de prescripción desorbitados».

Como último argumento, también parece claro que una norma no puede evitar *ex post facto* los efectos de una prescripción ganada, al quebrantarse con ello la seguridad jurídica que también protege el ordenamiento europeo.

En efecto, la norma de imputación que ha dado lugar a la deuda por el IRPF que se autoliquidó extemporáneamente el contribuyente en el caso juzgado por el tribunal catalán determina que cualquier renta obtenida en un ejercicio prescrito «reviva», convirtiéndose por arte de birlibirique en renta del último ejercicio no prescrito.

Cabe traer a colación aquí también las conclusiones que el TJUE ha extraído en un caso que puede resultar comparable al español. En efecto, en su Sentencia de 12 de diciembre de 2013 (asunto C-362/12 –NFJ052961–), *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, el juzgador comunitario se plantea la conformidad con los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima de una legislación nacional –británica– que reduce los plazos de prescripción de que gozaban los contribuyentes en materia de devolución de impuestos recaudados con infracción del derecho de la Unión, sin previo aviso y con carácter retroactivo.

De este supuesto de hecho, el tribunal extrae una conclusión de axial importancia (apartado 38), que transcribimos:

[...] el principio de efectividad se opone a una normativa nacional que reduce con efecto retroactivo y sin régimen transitorio, el plazo para solicitar la devolución de las cantidades pagadas infringiendo el Derecho de la Unión (véase en este sentido la sentencia Marks & Spencer, apartado 47).

Por tal motivo, el tribunal de justicia tiene declarado que (apartado 45 de la propia resolución):

[...] el principio de protección de la confianza legítima se opone a que una modificación de la normativa nacional prive al contribuyente, con efecto retroactivo, del derecho que le asistía con anterioridad a dicha modificación a obtener la devolución de los impuestos en cuya recaudación se ha infringido el Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 46).

De aplicarse esta doctrina a la norma española cuestionada, aunque en este caso no se trate de una reducción temporal del derecho de un contribuyente a percibir una devolución sino de una ampliación *sine die* de la potestad de la Administración a liquidar –haz y envés de la misma espada, por tanto–, resulta evidente su contrariedad con la seguridad jurídica, al afectar a situaciones jurídicas pretéritas –y preteridas, si se me permite la aliteración– que ya habían generado en los contribuyentes unas expectativas jurídicas absolutamente legítimas.

De todo lo expuesto, se colige que el apartado 2.º, introducido en el artículo 39 de la LIRPF por la Ley 7/2012, tiene un efecto retroactivo de grado máximo para aquellas rentas que, como es el caso que se comenta, habían ganado la prescripción con anterioridad a su entrada en vigor, lo cual resulta contrario a los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima proclamados por la normativa europea.

4.3. Coda

Ante este panorama normativo y jurisprudencial, al TSJ de Cataluña se le plantea una duda, a la que califica de insalvable –punto 7.3 de su auto–, sobre la presunción de ganancias no justificadas del patrimonio que dispone el contribuyente en el extranjero, pues con ella

se le hará tributar por IRPF –renta personal–, llevándolo al último de los ejercicios no prescritos, el montante total radicado en el extranjero y no se le permite probar que la renta de la que surgen esos activos –en este caso informados fuera de plazo y espontáneamente– han sido obtenidas en ejercicios prescritos, a diferencia de los activos que radican en España, respecto de los que se regula un periodo de prescripción respecto de las fuentes de renta, generando un tratamiento contrario a los principios comunitarios de libre circulación de capitales, no discriminación y desproporción con las finalidades de lucha contra el fraude fiscal, con desconocimiento del principio de capacidad económica en este supuesto al someter a tributación una renta solo atendiendo a su ubicación y no a que suponga un índice de manifestación de riqueza.

Y continúa:

La contundencia de la anterior aseveración lleva a la conclusión de que se ataca frontalmente la libre circulación de bienes, capitales y activos en relación con los ubicados en el extranjero, que nunca se consideran prescritos, y, por tanto, han de tributar, si no se ha informado o habiéndose realizado no se ha hecho en plazo o en la específica forma –tipos de valores– prescrita reglamentariamente, con respecto a los sitios y depositados en España.

Bien es cierto que un razonamiento de este tipo podría haber llevado a la Sala enjuiciadora a inaplicar directamente la norma española, realizando una interpretación conforme con el TFUE y con la Carta Magna de esta novedosa imputación de rentas no declaradas, lo que pasaría por admitir como causa enervante de su aplicación la acreditación de la prescripción de las deudas tributarias no declaradas, transformando la presunción con prueba tasada fijada en el apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF en una presunción en la que se admita libertad probatoria en contrario.

Debe recordarse, en este orden de cuestiones, como el Tribunal de Luxemburgo ha señalado, en Sentencia de 4 de diciembre de 2018 (asunto C-378/17 –NSJ059388–), que el prin-

principio de primacía del derecho de la Unión comporta el deber de excluir la aplicación de las disposiciones internas que lo contraríen. Este mandato incumbe tanto a los jueces y tribunales nacionales como a las autoridades administrativas, de manera que el TJUE declara que:

[...] el Derecho de la Unión, y, en particular, el principio de primacía de este Derecho, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual un órgano nacional, creado por la ley a fin de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión en un ámbito específico, carece de competencia para decidir dejar inaplicada una norma de Derecho nacional contraria al Derecho de la Unión.

Sin embargo, en lo que pudiera parecer un exceso de prudencia o un ejercicio de procrastinación jurídica, el tribunal considera que:

[...] la redacción del precepto [art. 39.2 LIRPF] que determina la consideración «en todo caso» como «incremento patrimonial no justificado» de esos activos sitos en el extranjero, impide a esta Sala realizar otra interpretación más que la «literal» según nuestro art. 12.1 y 2 LGT 58/2003.

Así las cosas, el TSJ catalán finaliza sus dos autos, de 30 de junio de 2020, entendiendo que procede elevar cuestión prejudicial al Tribunal de Luxemburgo, cuestionando lo siguiente:

¿Se opone al Derecho Comunitario [arts. 63 y 65 TFUE y a los principios fundamentales de libre circulación, igualdad de trato y no discriminación] una norma nacional como el art. 39.2 Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 35/2006, de 28 de noviembre, en la redacción dada por el artículo 3.Dos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que califica como «ganancias de patrimonio no justificadas», «en todo caso», a tributar en el periodo más antiguo de los no prescritos, cuando se incumple formalmente o se hace extemporáneamente, la obligación de informar respecto de los bienes sitos o derechos y activos depositados en el extranjero a través del «Modelo 720», sin atender a las reglas de prescripción previstas en la Ley General Tributaria 58/2003, salvo que se traten de «rentas declaradas» o que procedan de periodos en los que no era residente tributario en España?

En el supuesto de que se contestare negativamente, por considerar el TJUE que la norma española enjuiciada fuera proporcionada, el TSJ de Cataluña intenta cerrar el círculo cuestionando si, en tal caso, cabría considerar que se opone al derecho europeo –idénticos preceptos y principios citados en el párrafo anterior– una norma como la expuesta por el hecho de que tales rentas hubieran sido declaradas extemporáneamente, pero antes de ningún tipo de procedimiento de comprobación iniciado y notificado ni haberse ejercitado ninguna solicitud de intercambio de información fiscal, existiendo un mecanismo vigente para ello con el tercer Estado.

Se observa como la gran preocupación del órgano jurisdiccional que plantea la cuestión es la difícil compatibilización de la regla del artículo 39.2 de la LIRPF con un principio fundamental en el seno de la Unión como es el de libre circulación de capitales, que impide que la ubicación de un activo en uno u otro Estado miembro pueda conllevar algún tipo de restricción como es la preconizada imprescriptibilidad de las rentas no declaradas a tiempo.

Llama la atención, empero, que no se atienda también a la seguridad jurídica para valorar el planteamiento de la decisión prejudicial al Tribunal de Luxemburgo, en el bien entendido de que se trata de un valor universal que la normativa española enjuiciada claramente socava de forma desproporcionada.

El planteamiento de estas cuestiones prejudiciales se ha materializado, finalmente, en el recurso C-330/2020 (DOUE de 26 de octubre de 2020).

5. Los autos de admisión del Tribunal Supremo

5.1. Introito

El 2 de julio de 2020, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS) admite tres autos relacionados con la tan citada normativa introducida por la Ley 7/2012.

En concreto, el auto relativo al recurso de casación número 1124/2020 (NFJ078414) acuerda admitir una cuestión casacional relacionada con la aplicación de la ganancia patrimonial no justificada específica para bienes y derechos en el extranjero, prevista en el artículo 39.2 de la LIRPF.

Por su parte, los autos relativos a los recursos de casación 6202/2019 (NFJ078417) y 6410/2019 (NFJ078418) consideran –con idéntica redacción en ambos– que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia el determinar si las sanciones formales previstas por el incumplimiento del deber informativo resultan o no proporcionadas y acordes con las libertades europeas.

5.2. Nudo

Por lo que se refiere al primero de los autos citados en el epígrafe anterior, los recurrentes presentaron dentro del plazo reglamentario (en abril de 2013) un primer modelo 720 del ejercicio 2012, a fin de informar a la Administración de que eran propietarios de un inmueble sito en el municipio portugués de Elvas, que habían adquirido en el año 2007 por el precio de 105.000 euros. De forma extemporánea, el 15 de julio de 2013, presentaron un segundo

formulario, complementario del anterior, en el que declararon ser titulares de otro inmueble en la misma localidad portuguesa, que habían adquirido el 3 de septiembre de 2008 por un importe de 110.000 euros.

Se observará que no parece existir gran diferencia entre una declaración y otra, ya que ambos formularios informan respectivamente de un inmueble adquirido en Portugal por el mismo contribuyente español a mediados del 2000. La única diferencia, que da lugar a consecuencias fiscales radicalmente distintas, es el hecho de cumplir con una obligación formal en plazo o hacerlo con 2 meses y medio de retraso.

Al amparo de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF, y al no considerarse aplicable la excepción prevista en el último inciso de este artículo⁸, la Inspección imputó a los interesados la obtención en 2012 de una ganancia patrimonial no justificada, por el importe del valor del inmueble (110.000 euros) que fue extemporáneamente declarado en el formulario informativo de bienes en el extranjero.

Es decir, con base en la información presentada en 2013, y finalmente por acuerdo de liquidación dictado en el año 2016, se efectúa una regularización en el año 2012 de una renta que se había generado en el año 2008. La potestad de la Administración para reclamar esta deuda tributaria habría prescrito, de operar el régimen general de prescripción previsto en la LGT. Si bien el periodo al que se imputa la renta (2012) no se encontraba prescrito, sí se habría alcanzado la prescripción si se atiende al momento de obtención de la renta calificada como ganancia (año 2008).

La Inspección también impuso, asimismo, la sanción material específica prevista por la Ley 7/2012 para la imputación de tal ganancia patrimonial no justificada para bienes y derechos en el extranjero –es decir, la multa al tipo fijo del 150%–, pero fue anulada por la sentencia sobre la que se plantea la casación, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Extremadura, al considerar que no se había acreditado suficientemente la concurrencia del elemento subjetivo del injusto.

La cuestión central del auto del Alto Tribunal es la posible disconformidad con el derecho de la Unión Europea de una liquidación practicada a partir de la previsión contemplada en el repetido artículo 39.2 de la LIRPF, en cuanto que permite regularizar las rentas puestas de manifiesto con la comunicación extemporánea de la información regulada en la disposición adicional 18.^a de la LGT, independientemente del momento en que se hubieran generado, es decir, excepcionando la potestad de liquidación de la Administración del régimen general de la prescripción.

⁸ Es decir, en el caso de que resultara acreditado que los fondos empleados para la adquisición del inmueble en 2008 correspondieran a rentas declaradas u obtenidas en periodos impositivos en los que no eran sujetos pasivos del IRPF.

Asimismo, la aplicación de las previsiones legales, referidas a situaciones que podrían considerarse definitivamente consolidadas en el tiempo, puede suponer una retroactividad proscrita por nuestro ordenamiento y sometida a los límites del artículo 10.2 de la LGT y una quiebra de los principios constitucionales de seguridad jurídica y de capacidad contributiva.

Por lo que se refiere a los otros dos autos de casación, se refieren al régimen sancionador formal previsto por el incumplimiento de la obligación de informar sobre activos en el extranjero.

Como se ha expuesto, su regulación aparece al margen del título IV de la LGT, que regula la potestad sancionadora, previéndose sanciones muy elevadas que pueden llegar a ser hasta 50 o 66 veces superiores a las previstas para cualquier otro incumplimiento de obligaciones formales, por lo que se cuestiona su proporcionalidad, pues se calculan en función de los datos o conjunto de datos objeto de declaración.

Cada dato o conjunto de datos da lugar a la imposición de una multa fija que se cifra en 5.000 euros por dato omitido, situándose la mínima sanción en la cuantía de 10.000 euros cuando ha habido un requerimiento de la Administración tributaria con carácter previo al inicio del expediente sancionador o, idéntica sanción, en caso de existir datos erróneos (aunque el modelo 720 se hubiera presentado en plazo). 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 (disp. adic. 18.ª 2 LGT).

En los dos casos que se sitúan en el origen de la litis se impusieron a los contribuyentes que habían presentado de forma extemporánea la declaración informativa del modelo 720 (una vez traspasado el plazo legal el 30 de abril de 2013) sendas sanciones pecuniarias de 5.800 euros (denominadas sanciones formales), es decir, la cuestión casacional se circunscribe a las multas de 100 euros por dato o conjunto de datos, con el mínimo de 1.500 euros, previstas para las declaraciones fuera de plazo de bienes y derechos en el extranjero.

Así las cosas, la cuestión que pretende someterse a enjuiciamiento es la relativa a la legalidad de las sanciones impuestas por el cumplimiento extemporáneo del nuevo deber de información y, en particular, su conformidad con el derecho europeo y con la libre circulación de capitales. No son objeto de enjuiciamiento, por lo tanto, ni las infracciones previstas por la declaración temporánea pero errónea de datos, ni las infracciones previstas por la no declaración de bienes en el extranjero, en ambos casos sancionables con una multa fija de 5.000 euros por dato o conjunto de datos omitido, con un mínimo de 10.000 euros.

5.3. Coda

En estos tres recursos se suscita la duda, a la luz del recurso interpuesto por la Comisión Europea y de la diversa interpretación que vienen manteniendo los tribunales españo-

les, de si en las sentencias recurridas se ha interpretado y aplicado el derecho de la Unión Europea en aparente contradicción con la jurisprudencia del tribunal de justicia o, al menos, en un supuesto en que podría haber resultado exigible la intervención de ese tribunal a título prejudicial, lo que hace patente la conveniencia de un pronunciamiento del TS sobre las cuestiones que se plantean, por lo que la Sección Primera del Alto Tribunal entiende que concurre la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia prevista en el artículo 88.2 f) de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA). También es evidente la presunción contenida en el artículo 88.3 a) de esta ley.

En el primero de ellos, se considera necesario que el tribunal se pronuncie sobre si, en el marco de las libertades fundamentales del TFUE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del TJUE y, a tenor de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, una liquidación por IRPF puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la disposición adicional 18.^a de la LGT.

En los otros dos recursos, el TS plantea como cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia las dos que siguen a continuación:

- La primera, determinar si un acto sancionador, consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío –sin requerimiento previo de la Administración–, de la obligación de suministrar información a través del modelo 720 sobre bienes y derechos situados en el extranjero (disp. adic. 18.^a LGT) puede resultar incompatible con el derecho de la Unión Europea, considerando el principio de proporcionalidad y las libertades fundamentales del TFUE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del TJUE.
- La segunda, determinar, a los efectos del juicio de proporcionalidad sobre la expresada sanción, el parámetro que debe considerarse a efectos comparativos, si el de la cuantía o relevancia económica de los bienes y derechos situados en el extranjero –como mantiene la sentencia de instancia– o, en su caso, el de la cuantía o relevancia económica de las sanciones –a tenor del régimen general sancionador de la LGT– para infracciones similares cuando afectan a bienes y derechos localizados en el territorio español.

La admisión de estas tres cuestiones casacionales ha tenido, sin lugar a dudas, un efecto beneficioso para la seguridad jurídica pues, desde entonces, y mucho más tras la postrera cuestión prejudicial planteada por el TSJ de Cataluña, los órganos jurisdiccionales españoles que se encuentran enjuiciando las cuestiones relacionadas con la obligación informati-

va específica para bienes y derechos en el extranjero han procedido a la suspensión de los procedimientos en curso, en espera de lo que acontezca en el TS⁹.

Para concluir, aunque pueda resultar anecdótico, resulta ciertamente significativo que, en el periodo de observaciones al proyecto de Orden Ministerial relativa al IRPF del ejercicio 2019, el Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas de la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria formulara un comentario consistente en promover la inclusión, en el modelo 100 propuesto, de información patrimonial de carácter no inmobiliario ni afecto a actividad económica «ante la potencial eliminación del modelo 720 o el incumplimiento que se puede derivar de su presentación por los dictámenes de la justicia europea».

Excusatio non petita...

Referencias bibliográficas

Alarcón García, Esaú. (2019). Régimen sancionador formal del modelo 720. *Revista*

de Contabilidad y Tributación. CEF, 434, 152-162.

Bibliografía

Alarcón García, Esaú. (2019). Final del procedimiento de infracción frente al modelo 720: Un dictamen digno de reflexión. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 69-90.

Alarcón García, Esaú. (2016). *La obligación de información sobre activos en el extranjero*. (1.ª ed.). Editorial Francis Lefebvre.

Falcón y Tella, Ramón. (2013). El modelo 720 (y II): ¿es una obligación, son tres o se trata de una obligación inexigible hasta que se apruebe un modelo para la presentación en papel? *Quincena Fiscal*, 12, 9 y ss.

Rozas Valdés, José Andrés. (2015). El régimen tributario y sancionador específico

del patrimonio ubicado en el extranjero. *Revista Técnica Tributaria*, 109, 65-95.

Simón Acosta, Eugenio. (2012). Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 847.

Simón Acosta, Eugenio. (2015). Declaración de bienes en el extranjero: un piélago de irracionalidad e inconstitucionalidad. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. <www.legaltoday.com>.

Simón Acosta, Eugenio. (2014). Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero. *Revista Técnica Tributaria*, 107, 39-76.

⁹ Así ha actuado, a modo de ejemplo, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN en el procedimiento ordinario 81/2017, mediante providencia de 2 de octubre de 2020.