

La controvertida obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

A propósito de los autos de admisión de recursos de casación del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2020 (Recursos 1124/2019, 6202/2019 y 6410/2019)

El Tribunal Supremo ha admitido tres recursos de casación en los que se deberá pronunciar sobre si el régimen sancionador y la imprescriptibilidad introducida en nuestro ordenamiento como consecuencia de la regulación relativa a la obligación informativa sobre los bienes y derechos situados en el extranjero contraviene el derecho de la Unión Europea e, incluso, nuestro propio ordenamiento jurídico interno.

Cristina Puerta. Fiscal. Bilbao

El 23 de octubre de 2019, la Comisión Europea interpuso recurso contra el Reino de España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“TJUE”) (asunto C-788/19) en relación con la obligación de los contribuyentes con residencia fiscal en España de informar sobre sus bienes y derechos situados en el extranjero, mediante un formulario de declaración fiscal, el conocido modelo 720.

A juicio de la Comisión, tanto el régimen sancionador como la inaplicación de las reglas generales

de prescripción bajo determinados supuestos, constituyen una restricción de las libertades fundamentales y de los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad en el marco del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y del Acuerdo del Espacio Económico Europeo.

En el ámbito nacional, los procedimientos administrativos (en particular, los expedientes sancionadores) relativos a la obligación de información han experimentado una elevada litigiosidad, existiendo, como ya hemos venido

comentando¹⁰, algunos pronunciamientos de los tribunales españoles que anulan las sanciones impuestas por la presentación fuera de plazo de esta declaración informativa.

Con carácter general, estas resoluciones se apartan de la estricta normativa aplicable para fundamentar sus decisiones en los argumentos esgrimidos en el dictamen motivado que la Comisión Europea notificó el 15 de febrero de 2017 al Reino de España. En dicho dictamen se instaba a modificar la normativa sobre esa obligación, y fue precisamente la omisión de la adopción de las correspondientes medidas por parte del legislador español lo que provocó a finales de 2019 el inicio del anteriormente citado procedimiento judicial ante el TJUE.

Asimismo, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ha dictado un auto, de fecha de 30 de junio de 2020, en virtud del cual eleva una cuestión prejudicial al TJUE en la que pregunta si la citada normativa (en particular, sobre la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas) se opone a los principios de libre circulación, igualdad de trato y no discriminación que rigen la Unión Europea. En este sentido, el TJUE podría optar por acumular la cuestión prejudicial que ha planteado el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña al recurso ya citado.

En el contexto del debate jurídico y social existente tanto a nivel nacional como comunitario a lo largo de los años, esta cuestión ha llegado ya al Tribunal Supremo, que ha publicado a finales de julio 2020 varios autos de admisión a trámite de recurso de casación con fecha 2 de julio (Recursos 1124/2019, 6202/2019 y 6410/2019) (los “Autos”), en los que el Alto Tribunal deberá pronunciarse sobre si nuestra actual regulación contraviene el derecho de la Unión Europea e, incluso, el ordenamiento jurídico interno, así como sobre la proporcionalidad del régimen sancionador, debiendo determinar cuál ha de ser el parámetro adecuado para graduar la cuantía de dichas infracciones.

Las cuestiones que, a juicio del Tribunal, presentan interés casacional objetivo en los citados Autos versan precisamente sobre las mismas controversias que se llevan denunciando desde la entrada en vigor de la obligación de información en 2013:

- 1) Sobre la **imprescriptibilidad de determinadas ganancias patrimoniales no justificadas**, en particular, sobre si una liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”) puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno cuando las citadas ganancias patrimoniales no justificadas correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas

10.- “El cuestionado modelo 720 de declaración de bienes y derechos en el extranjero. A propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 28

de noviembre de 2018 (recurso 144/2018)”, [Tribuna Empresa Familiar UM, mayo 2019](#).

de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información.

- 2) Sobre la **desproporcionalidad del régimen sancionador**, en particular, sobre si un acto sancionador, consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío sin requerimiento previo de la Administración, puede resultar incompatible con el derecho de la Unión Europea y si el parámetro que debe considerarse a efectos comparativos es (i) la cuantía o relevancia económica de los bienes y derechos situados en el extranjero, o, alternativamente, (ii) el régimen general sancionador para infracciones cuando afectan a bienes y derechos localizados en territorio español.

1. SOBRE LA IMPRESCRIPTIBILIDAD DE DETERMINADAS GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS

Con carácter general, y con base en los principios de legalidad y seguridad jurídica, las rentas, bienes o derechos no declarados por un contribuyente que se encuentre en disposición de probar que proceden de un ejercicio prescrito no pueden ser objeto de regularización por parte de la Administración tributaria.

No obstante, y separándose de las reglas más elementales que rigen el instituto de la prescripción en materia tributaria, en 2013 se introdujo una previsión normativa para establecer que, en caso de incumplimiento de la obligación de información, el contribuyente no podrá acreditar

la titularidad de los bienes o derechos en el extranjero desde una fecha anterior al período de prescripción. Como única excepción a esta regla, se establece que no resultará de aplicación la imprescriptibilidad cuando el contribuyente pruebe que la titularidad de los bienes o derechos procede, o bien de rentas declaradas, o bien de rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de sujeto pasivo en el IRPF.

El Tribunal Supremo, entre otras razones, se remite al procedimiento de infracción iniciado por la Comisión para señalar, en contra de las alegaciones realizadas por el Estado español (circunscritas fundamentalmente al hecho de que el modelo 720 es la única forma de disponer de información sobre bienes y derechos poseídos en el extranjero), que la Administración tributaria cuenta con diversas fuentes de información y que, aunque el Tribunal de Justicia ha convalidado normas nacionales que aplican un plazo más largo de prescripción en el caso de bienes poseídos en otro Estado miembro, en ningún caso de esa afirmación se puede deducir que resulte aceptable negar la prescripción (reservada exclusivamente para las formas más graves de violación de derechos humanos, como supuestos de genocidio o terrorismo, que, obviamente, no se dan en los casos de fraude, evasión o elusión fiscales).

Esta misma línea argumental la recoge la Audiencia Nacional en su reciente sentencia de 21 de septiembre de 2020 (recurso n.º 15/2019), en la que, en el marco de un procedimiento pe-

nal, determina la inadmisibilidad de la eliminación de eventuales prescripciones por contravenir el ordenamiento jurídico y, menos aún, en materia de derecho penal. Cabe señalar que el caso enjuiciado se enmarca en un supuesto más grave, al fundamentarse la pretendida incriminación en una aplicación retroactiva desfavorable de un precepto normativo que fue introducido con posterioridad a los hechos objeto de enjuiciamiento.

2. SOBRE LA DESPROPORCIONALIDAD DEL RÉGIMEN SANCIONADOR

Desde su regulación en 2013 se ha venido denunciando que la existencia de una obligación específica de información solo para el contribuyente que posee bienes y derechos en el extranjero, frente a aquel que los tiene en el territorio nacional, supone una diferencia de trato constitutiva de una evidente restricción a la libre circulación de capitales, sin que pueda justificarse al amparo de la lucha contra el fraude fiscal ni erigirse en una injustificada presunción general de intencionalidad fraudulenta de los tenedores de bienes y derechos en el extranjero.

En estos mismos términos se expresa la Comisión en su procedimiento de infracción contra el Reino de España al determinar que estas sanciones por el cumplimiento incorrecto o tardío de la obligación de información son desproporcionadas y discriminatorias y, por consiguiente, entran en conflicto con las libertades fundamentales consagradas en los tratados de la UE.

De hecho, en un intento de moderar esta diferencia de trato entre las sanciones impuestas al tenedor de bienes y derechos en España frente al poseedor de patrimonio en el extranjero, la Dirección General de Tributos emitió una consulta vinculante en 2017 (la V1434-17, de 15 de febrero), reiterada en consultas posteriores (V1321-18, de 21 de mayo de 2018, y V3202-18, de 17 de diciembre de 2018), en la que admite, en el caso de que no hubiera mediado requerimiento previo por parte de la Administración tributaria, la aplicación de los recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria (hasta el 20 %) en lugar de la sanción proporcional del 150 % regulada en caso de incumplimiento o presentación extemporánea del modelo 720.

En conclusión, habrá que esperar a la decisión que adopte el Tribunal Supremo en los procedimientos admitidos en los citados Autos. Se desconoce si esperará al pronunciamiento que realice el TJUE en el procedimiento iniciado por la Comisión contra el Reino de España por el modelo 720 (pudiéndose acumular la cuestión prejudicial elevada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña) o si, por el contrario, adelantará su decisión para poner fin a las cuestiones controvertidas suscitadas por el citado modelo.

Cualquiera de los tribunales tiene en su mano la llave para aclarar la adecuación a derecho del actual marco normativo regulador de la obligación de información de bienes en el extranjero y las consecuencias de su contravención. Esperemos que ello ponga fin a la inseguridad jurí-

dica actual y acabe por obligar al legislador español a reformar los aspectos discriminatorios y desproporcionados de este régimen.

Anticipándose a un potencial fallo del TJUE contrario al Reino de España, el Territorio Histórico de Gipuzkoa¹¹ se ha adelantado y ha incluido en su Anteproyecto de Norma Foral de modificaciones tributarias para el año 2021, y exclusivamente para los bienes y derechos situados en la Unión Europea, una propuesta de modificación del régimen sancionador para equipararlo al aplicable en caso de falta de declaración de bienes y derechos situados en territorio español, así como una “limitación” a la imprescriptibilidad de los citados bienes a un plazo de diez años.

En este contexto, parece recomendable anticiparse a una eventual sentencia del Tribunal Supremo o del TJUE declarativa de la incompatibilidad de la normativa española con el derecho comunitario, por lo que conviene evitar la firmeza de cuantos actos administrativos se hubiesen dictado al amparo de dichos preceptos, bien mediante la interposición de los recursos correspondientes, o bien mediante el inicio, en su caso, de procedimientos de rectificación de autoliquidaciones, e incluso intentando instar, cuando corresponda, peticiones de recursos de nulidad (al amparo de la reciente Sentencia del Tribunal Supremo 2724/2020, de 16 de julio de 2020), todo ello, obviamente, en función del contenido de la eventual sentencia que se emita.

¹¹ Al parecer, el Territorio Histórico de Álava estaría valorando incluir una modificación similar a la de

Gipuzkoa en su proyecto de norma foral de medidas tributarias para 2021.