

**Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, Sala de lo  
Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia 85/2020 de 27  
Feb. 2020, Rec. 47/2019**

**Ponente: Ruiz Ballesteros, Daniel.**

**Nº de Sentencia: 85/2020**

**Nº de Recurso: 47/2019**

**Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA**

**ECLI: ES:TSJEXT:2020:160**

CADUCIDAD DE LA ACCIÓN. Materia administrativa. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Principios reguladores. Presunción de inocencia. -- Requisitos. Intencionalidad. Carga de la prueba. -- Actuaciones sancionables. Otras infracciones. -- Sanciones. Cuantificación. UNIÓN EUROPEA. Competencias de la Unión. Eficacia de la normativa.

*Constitución Española de 27 Dic. 1978 art. 49; art. 56*

*L 35/2006 de 28 Nov. (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio) art. 39.2*

*L 58/2003 de 17 Dic. (General Tributaria) art. 93; art. 150; art. 209.2; art. 236.1; disp. adic. 18.ª.2*

El TSJ de Extremadura rebaja una sanción impuesta por la Inspección por considerarla desproporcionada

**T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD**

**CACERES**

**SENTENCIA: 00085/2020**

**La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, integrada por los Iltmos. Sres. Magistrados del margen, en nombre de S.M. el Rey, ha dictado la siguiente:**

**SENTENCIA Nº 85**

**PRESIDENTE:**

**DON DANIEL RUIZ BALLESTEROS**

**MAGISTRADOS:**

**DOÑA ELENA MÉNDEZ CANSECO**

**DON MERCENARIO VILLALBA LAVA**

**DON RAIMUNDO PRADO BERNABEU**

**DON CASIANO ROJAS POZO**

En Cáceres a veintisiete de febrero de dos mil veinte.

Visto el recurso contencioso administrativo nº **47** de **2.019**, promovido por el Procurador D. David Díaz Hurtado, en nombre y representación de la recurrente D<sup>a</sup> Guillerma, siendo parte demandada la **ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado; recurso que versa sobre: Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de fecha 30 de octubre de 2018, recaída en la REA NUM000.

Cuantía 125.000 euros.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Por la parte actora se presentó escrito mediante el cual interesaba se tuviera por interpuesto recurso contencioso administrativo contra el acto que ha quedado reflejado en el encabezamiento de esta sentencia.

**SEGUNDO.-** Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo, sentando los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes y terminando suplicando se dictara una sentencia por la que se estime el recurso, con imposición de costas a la demandada; dado traslado de la demanda a la parte demandada y codemandada de la Administración para que la contestasen, evacuaron dicho trámite interesando se dictara una sentencia desestimatoria del recurso, con imposición de costas a la parte actora.-

**TERCERO.-** Habiéndose solicitado por la parte actora como medios de prueba la documental aportada y el expediente administrativo, quedaron las actuaciones conclusas para dictar sentencia, señalándose día para la votación y fallo del presente recurso, que se llevó a efecto en el fijado.

**CUARTO.-** En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.

Siendo Ponente para este trámite el Iltmo. Sr. Magistrado D. Daniel Ruiz Ballesteros.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** La parte demandante formula recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de fecha 30 de octubre de 2018, dictada en la reclamación económico-administrativa número NUM000, interpuesta contra el Acuerdo sancionador por la falta de presentación de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

La parte actora interesa la nulidad de la actuación administrativa impugnada. La Administración General del Estado solicita la desestimación del recurso contencioso-administrativo.

**SEGUNDO.-** El primer motivo de impugnación alegado por la parte actora es la caducidad de la acción para incoar el procedimiento sancionador por el transcurso del plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 LGT.

El artículo 209.2 LGT dispone lo siguiente:

*"Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución".*

La parte demandante expone que el procedimiento de comprobación limitada se inició el día 25-3-2015 y que debió concluir en el plazo de seis meses, computándose desde entonces el plazo de tres

meses previsto en el artículo 209.2 LGT.

El procedimiento tramitado por la Agencia Tributaria no fue un procedimiento de comprobación limitada sino un procedimiento de inspección, cuyo inicio fue notificado el día 25-3-2015. El objeto del procedimiento de inspección era tanto la comprobación de la obligación tributaria del IRPF 2012 como el cumplimiento de la obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero en el año mencionado.

Para el procedimiento de inspección el plazo de duración entonces vigente era el de doce meses, conforme al artículo 150 LGT y, a diferencia de lo que sucede para los procedimientos de gestión tributaria, no está prevista la caducidad del procedimiento sino que no se considera interrumpido el plazo de prescripción para liquidar la deuda tributaria, conforme a los efectos legalmente establecidos en el precepto mencionado.

En este caso, el procedimiento de inspección concluyó por Acta de conformidad de fecha 27-10-2015 y ese mismo día se acordó la incoación del procedimiento administrativo sancionador mediante Propuesta de sanción.

En consecuencia, la Administración respetó el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 LGT.

Por otro lado, el procedimiento administrativo sancionador se tramitó dentro del plazo de seis meses previsto en el artículo 211.2 LGT.

**TERCERO.-** El procedimiento tramitado por el TEAR de Extremadura ha respetado los trámites del artículo 236.1 LGT. Consta en el expediente que el expediente administrativo le fue puesto de manifiesto a la obligada tributaria por el plazo de un mes y que la misma presentó escrito de alegaciones, sin que las pruebas propuestas fueran necesarias al referirse a cuestiones que ya obraban en el procedimiento de inspección.

La Resolución del TEAR de Extremadura está motivada al examinar suficientemente el conjunto de alegaciones expuestas por la parte actora. El órgano económico-administrativo ofrece una respuesta congruente y motivada a la reclamación económico-administrativa formulada por la parte demandante, cuestión distinta es que sea desestimatoria de la pretensión anulatoria de la parte recurrente.

Sobre la congruencia de las sentencias existe una doctrina reiterada del Tribunal Supremo que puede ser aplicada al presente supuesto. La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de octubre de 2004 (EDJ 2004/152749), declara que *"reiteradamente se ha pronunciado el Tribunal Constitucional (entre otras muchas en la sentencias 170/2002, de 30 de septiembre, 186/2002, de 14 de octubre, 6/2003, de 20 de enero, 91/2003, de 19 de mayo, 114/2003, de 16 de junio y 8/2004, de 9 febrero) acerca de que la lesión constitucional por incongruencia consiste en la ausencia de respuesta a las pretensiones de las partes. Eso sí distingue entre lo que son meras alegaciones formuladas por las partes en defensa de sus pretensiones y las pretensiones en sí mismas consideradas (STC 189/2001, 24 de septiembre). Son estas últimas las que exigen una respuesta congruente ya que respecto a los alegatos no es preciso una respuesta pormenorizada a todos ellos (SSTC 148/2003, 8/2004, de 9 de febrero)... Es suficiente con que la sentencia se pronuncie categóricamente sobre las pretensiones formuladas (SSTS 3 de julio y 27 de septiembre de 1991, 13 de octubre de 2000, 21 de octubre de 2003). Cabe, por ello, una respuesta global o genérica, en atención al supuesto concreto, sin atender a las alegaciones concretas no sustanciales"*.

La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 5 de octubre de 2004 (EDJ 2004/152733), recoge que *"el derecho fundamental a la motivación de las resoluciones judiciales que garantiza el artículo 24 de la Constitución, engarzado en el derecho a la tutela judicial efectiva, y que constituye el marco constitucional integrador del deber del juez de dictar una resolución razonable y motivada que resuelva en derecho las cuestiones planteadas en salvaguarda de los derechos e intereses legítimos"*

*que impone el artículo 120 de la Constitución, exige como observa el Tribunal Constitucional en la Sentencia 37/2001, de 12 de febrero, la exposición de un razonamiento suficiente, aunque no obliga al juez a realizar una exhaustiva descripción del proceso intelectual que le lleve a resolver en un determinado sentido ni le impone un concreto alcance o intensidad argumental en el razonamiento, de modo que el juez incurre en incongruencia cuando efectúa razonamientos contradictorios o no expresa suficientemente las razones que motivan su decisión, pero no cuando se pueden inferir de la lectura de la resolución jurisdiccional los fundamentos jurídicos en que descansa su fallo... La congruencia de las sentencias no requiere una exhaustiva argumentación que discorra paralela con las alegaciones de las partes, bastando con un razonamiento suficiente que dé cumplida respuesta a las pretensiones de los sujetos de la relación procesal. Y que, tal y como afirma la doctrina constitucional, tratándose, no de las pretensiones, sino de las alegaciones aducidas por las partes para fundamentarlas, no es necesaria una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de ellas, siendo suficiente, en atención a las circunstancias particulares del caso, una respuesta global y genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales".*

Lo esencial de esta doctrina sobre la congruencia puede ser aplicado a la Resolución del TEAR de Extremadura donde se pronuncia sobre los motivos de impugnación expuestos por la parte actora aunque lo haga de una manera conjunta, pero, desde luego, no se ofrece una respuesta genérica sino que se enjuicia el caso concreto y no queda imprejuizada la pretensión anulatoria planteada por la parte demandante. Por ello, no existe una decisión administrativa que incurra en falta de motivación.

**CUARTO.-** Es obligada la cita de la Resolución del TEAC 529/2016 de 14 febrero de 2019, EDD 2019/18044, al ocuparse de manera amplia sobre la compatibilidad de la norma española con el derecho comunitario. La Resolución del TEAC 529/2016 de 14 febrero de 2019, EDD 2019/18044, confirma el Acuerdo de liquidación y anula el Acuerdo sancionador, con la siguiente fundamentación jurídica que este TSJ de Extremadura acepta:

*"QUINTO: Cuestión distinta es la aducida vulneración del Derecho de la Unión Europea, y en particular, de la libre circulación de capitales consagrada en el TFUE, que según el recurrente ocasiona la obligación de declarar los bienes y derechos en el extranjero y las consecuencias jurídicas desfavorables en caso de incumplimiento de la misma.*

*En concreto, y en lo que se refiere a la Vulneración de la libertad de circulación de capitales (art. 63 del TFUE-Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ), se alega lo siguiente:*

*1.- Existencia de trato discriminatorio respecto de la regulación de las obligaciones de información sobre bienes y derechos ubicados en España.*

*Se señala por la parte actora que, en relación a los bienes y derechos situados en territorio español, no existe una obligación de información específica distinta de las derivadas de las declaraciones en el IRPF y de las obligaciones generales de proporcionar información con trascendencia tributaria establecidas en el art. 93 de la LGT -incluyendo la información sobre las cuentas y valores situados en territorio español, que proporcionan las entidades financieras-, lo que se contrapone con las distintas consecuencias que rigen en los supuestos de falta de presentación o presentación incorrecta de la declaración de bienes y derechos en el extranjero en relación al resto de declaraciones informativas sobre bienes del territorio español, siendo el importe de las sanciones sustancialmente superior en el primer caso.*

*Y concluye que ese trato discriminatorio, basado únicamente en que los bienes y derechos a declarar se sitúen o no en territorio español, infringe la libre circulación de capitales consagrada en el art. 63 del TFUE, pues podría dificultar las inversiones de los residentes en territorio español hacia otros países (miembros o no de la Unión Europea).*

*2.- Ausencia de causa de justificación legítima para la restricción.*

*El recurrente indica que, como ha declarado reiteradamente el TJUE, la libre circulación de capitales sólo puede limitarse mediante la normativa nacional si ésta se halla justificada por alguna de las razones del art. 65 TFUE, o por razones imperiosas de interés general.*

*En concreto, y aunque en el art. 65 TFUE se permite que la normativa fiscal de cada Estado pueda distinguir entre los contribuyentes en función del lugar donde residan, entiende que ello no implica que sea automáticamente compatible con el Tratado, pues es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables, y que no constituya un medio de discriminación arbitraria, lo que considera sí ocurre con las normas españolas en esta materia.*

*3.- Falta de carácter adecuado y proporcionado de la medida.*

*Considera el recurrente que, aunque el legislador español justifica las medidas en materia de información de bienes en el extranjero en la lucha contra el fraude fiscal, el TJUE ha señalado en múltiples ocasiones que los Estados miembros no pueden ampararse en ella para introducir disposiciones que se fundamenten en una presunción generalizada de fraude, sino sólo para perseguir operativos fraudulentos concretos y determinados. Que es, a su entender, lo que justamente no ha hecho el legislador español:*

*-Se impone sobre la base de una presunción generalizada de fraude respecto a los bienes y derechos sitos en el extranjero, sin permitir al contribuyente aportar la oportuna información para demostrar la inexistencia del pretendido montaje.*

*-La cuantía de la sanción es muy elevada, sobre todo en comparación con el resto de sanciones previstas para el incumplimiento de las obligaciones de información tributaria.*

*-No se contempla la posibilidad de regularización voluntaria, lo que es innecesariamente gravoso en relación con el fin de lucha contra el fraude fiscal que se dice perseguir.*

*-La información que se pretende conseguir constituye una carga excesiva para el contribuyente, dado que ya existen mecanismos de asistencia mutua que permiten obtenerla.*

*En definitiva, y en lo que se refiere a la libre circulación de capitales, considera el interesado que la normativa que recoge la obligación de información sobre bienes situados en el extranjero la restringe, y esta restricción no está en ningún caso justificada, pues no resulta adecuada para lograr el objetivo de interés general en el que supuestamente se fundamenta, y además, resulta desproporcionada con relación a ese objetivo.*

*Este Tribunal Central, ya se adelanta, no está de acuerdo con tales afirmaciones, procediendo a analizar por separado la puesta en cuestión de tres aspectos diferentes de la normativa nacional: el establecimiento específico de una obligación de información de los bienes situados en el extranjero, la posibilidad de que se graven como ganancias patrimoniales no justificadas en IRPF e Impuesto sobre Sociedades patrimonios de los que se es titular desde ejercicios ya prescritos, y la proporcionalidad de las sanciones previstas.*

*SSEXTO.- Analizamos en primer lugar el acomodo al derecho comunitario del establecimiento específico de una obligación de información de los bienes situados en el extranjero, comenzando por exponer lo que dispone el art. 63 del TFUE en relación a la libertad de circulación de capitales:*

*"Artículo 63*

*1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.*

*2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países".*

*Pero el art. 65 del mismo TFUE admite en determinados casos limitaciones a esta libertad, en el*

siguiente sentido (el subrayado en nuestro):

"Artículo 65

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".

Como ahora diremos, a juicio de este TEAC, las medidas adoptadas por el legislador española, incluso aunque pudiese considerarse que fueran una restricción a la libertad de circulación de capitales, están plenamente justificadas por la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscal, y de garantizar la eficacia de los controles fiscales, lo que, con arreglo a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, "TJUE"), constituye una razón imperiosa de interés general capaz de justificar esa eventual restricción del ejercicio de las libertades fundamentales contempladas en el TFUE.

Como punto de partida hay que tener en cuenta, a la hora de valorar la normativa española cuestionada, el contexto de su elaboración y los fines que persigue.

A raíz de la decisión de 23 de julio de 2012 del Consejo de la Unión Europea de requerir a España medidas de estabilidad financiera, fueron adoptadas numerosas disposiciones para incrementar la recaudación tributaria y luchar contra el fraude fiscal. Muestra de ello fue la Ley 7/2012, de 29 de octubre, en cuyo apartado II de la Exposición de Motivos se indica:

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

Tales objetivos se persiguen con una batería de medidas novedosas diseñadas para impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos, pero también con otras medidas que tienden a perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o de aclarar su correcta interpretación con la finalidad de incrementar la seguridad jurídica de nuestro sistema tributario y evitar litigios innecesarios. Un sistema más coherente técnicamente y más predecible contribuye a lograr una mayor eficacia y una menor litigiosidad, lo que, a su vez, permite liberar recursos para alcanzar un mayor control de las potenciales defraudaciones...

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".*

*Así, la Declaración de bienes y derechos en el extranjero constituye una medida aprobada para luchar contra el fraude fiscal e incrementar, por consiguiente, la recaudación, enmarcándose dicha medida en el conjunto de iniciativas que se adoptaron por España para dar correcto cumplimiento a la Decisión del Consejo de 23 de julio de 2012.*

*Lo que se pretendía conseguir con el modelo 720 es una información sobre Bienes y derechos en el extranjero que, a efectos de comprobaciones presentes y futuras, nutriera la base de datos de la Administración tributaria española, permitiendo una ampliación del control del patrimonio ubicado en el extranjero con el consiguiente ensanchamiento de las bases imponibles de los impuestos personales sobre la renta.*

*Y todo ello partiendo de la insuficiencia de los instrumentos de cooperación administrativa internacional en lo que se refiere al intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, como luego se verá.*

*Por otra parte, no es la primera vez que por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha planteado la posible vulneración del TFUE en relación con la distinta situación en la que se encuentran quienes invierten en bienes y derechos en el extranjero en comparación con quienes invierten en el interior de un Estado. En este sentido, es muy indicativa la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados X (C-155/08 ) y E. H. A. Passenheim-van Schoot ( C-157/08 ), que llega a las siguientes conclusiones:*

*-Los Estados tienen el derecho de obtener información sobre activos y rendimientos procedentes de otro Estado.*

*-La necesidad de equiparar la imposición de los activos y rendimientos situados y obtenidos en el extranjero con los nacionales.*

*-La consolidación del principio de que razones imperiosas de interés general, entre las que se encuentran la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales (véase, en particular, la sentencia de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05 , Rec. P. I 11531, apartado 55) y la lucha contra el fraude fiscal (véase, en particular, la sentencia de 11 de octubre de 2007, ELISA, C-451/05 , Rec. P. I 8251, apartado 81) pueden justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por los Tratados.*

*-El derecho de los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho, en particular en materia fiscal (además de lo que se deriva respecto a los movimientos de capitales del actual artículo 65 del TFUE y del art. 63 TFUE).*

*-El hecho de que debe respetarse el principio de proporcionalidad.*

*-La posibilidad de que los Estados, cuando no tienen conocimiento de determinados hechos, inicien una investigación, y que, si resulta que estos elementos no han tributado o lo han hecho insuficientemente, practiquen las correspondientes liquidaciones.*

*-La búsqueda de la disuasión para que los contribuyentes que poseen activos u obtienen rendimientos en el extranjero, con el fin de no exponerse posteriormente a una liquidación complementaria y, en su caso, a una multa, declaren adecuadamente los mismos.*

*Así, en el apartado 72 de la Sentencia se indica:*

*"En efecto, aun cuando un contribuyente esté sometido a la misma obligación de declarar a las autoridades tributarias tanto por sus activos y rendimientos nacionales como por sus activos y rendimientos no nacionales, sigue siendo cierto que -en lo que respecta a los activos y rendimientos que no son objeto de un sistema automático de intercambio de información- el riesgo para un contribuyente de que los activos y rendimientos ocultados a las autoridades tributarias de su Estado miembro de residencia sean descubiertos es menor en el caso de los activos y rendimientos que proceden de otro Estado miembro que en de los activos y rendimientos nacionales".*

*Por ello, y de acuerdo con los postulados de la Sentencia, este Tribunal Central considera que con la normativa española sobre el 720 no se está sometiendo a aquellos que invierten en el extranjero a una carga fiscal mayor que a los que invierten en el interior del territorio español: la carga fiscal es idéntica. El distinto trato no es fiscal, sino de carácter sancionador, y se produce cuando no se cumple con las obligaciones tributarias. Y se justifica en la conducta cualificada consistente en situar bienes y derechos en el extranjero con la presunta intención de defraudar a la Hacienda Pública española. Además, hay que recordar que el ejercicio de la soberanía fiscal de los Estados miembros, concretado en este caso en las actividades de obtención de información, no se de ejercer con igual intensidad fuera de sus respectivos territorios, aun en los de otros Estados miembros de la UE, que en el territorio que le es propio. No existe una relación equiparable a la hora de realizar un análisis de comparabilidad entre ejercer la soberanía fiscal respecto de bienes y derechos situados en España o situados en el extranjero.*

*En efecto, ninguno de los instrumentos existentes en el momento de la aprobación de la Declaración de Bienes y Derechos en el Extranjero (ni en la actualidad) garantizaban que la Administración española pudiera obtener la información a que hace referencia dicha declaración informativa. Y ello incluso en el ámbito de la Unión Europea, no ya en el de terceros países (a los que también afecta el Modelo 720).*

*Así, ni la información proporcionada por la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, ni la obtenida en aplicación de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (información en relación con los rendimientos de trabajo personal, honorarios de director, seguros de vida, pensiones, y rendimientos de capital inmobiliario), cubren los datos que se pretende obtener con el Modelo 720. Por su parte, la obtención de información previa solicitud de España a otros Estados miembros tiene el inconveniente de que sólo puede referirse a un caso concreto, debiendo el Estado requirente acreditar la pertinencia previsible de esa información, lo que implica su relación con una investigación concreta. Y en la Declaración del 720 no es necesario.*

*En el ámbito de intercambio internacional de información fiscal, y de acuerdo con el art. 26 del Modelo de Convenio de la OCDE , se reconoce el principio general de que los Estados "intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes". La interpretación de la expresión "previsiblemente pertinente" determina el alcance del intercambio que ha de ser el más amplio posible y generoso, siempre respetando unos límites: no permite efectuar una solicitud de información sin nexo aparente con una investigación abierta; las peticiones masivas de información tampoco son procedentes. Así, la Declaración del 720 surge precisamente ante la ausencia de indicios de fraude, dada la imposibilidad de España de conocer por los medios ordinarios atribuidos por su ordenamiento jurídico la existencia de bienes y derechos en el exterior.*

*Por ello, a juicio de este Tribunal, el establecimiento de esta obligación de información no atenta contra las libertades comunitaria. Como se indica en la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012 de 29 octubre, la globalización de la actividad económica y la necesidad de obtener información sobre bienes y derechos situados en el extranjero para una adecuada lucha contra el fraude fiscal, son las razones que determinan el establecimiento de una obligación específica de información sobre aquellos bienes.*

*Y no se trata de una "discriminación arbitraria" en el sentido del art. 65.3 del TFUE, sino que viene plenamente justificada por el hecho de que no existen suficientes mecanismos de intercambio de información que permitan el conocimiento de todos los bienes y fuentes de rentas de que puedan disponer los residentes en España. Pensemos así que, aunque sí pueden haber sido suscritos acuerdos de intercambio de información con determinados países, o existan cláusulas de intercambio contenidas en los convenios para evitar la doble imposición, no será siempre el caso, en especial con los Estados que tienen la consideración de paraísos fiscales.*

*A priori, el legislador español no está realizando una presunción generalizada de existencia de fraude fiscal por la mera tenencia de bienes en el extranjero, pero sí considera que con los mecanismos habituales de información le resulta imposible conocer todas las fuentes de renta de los contribuyentes. Y para asegurarse de que se cumple el principio del art. 31 de la Constitución Española de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, establece la obligación informativa cuestionada por el recurrente. Que hay que resaltar que no es, en principio, más que eso: una declaración informativa de los bienes y derechos que se poseen en el extranjero, sin mayores consecuencias si éstos han sido adquiridos con rentas declaradas y no se ha realizado ningún comportamiento elusivo.*

*De ahí que la propia existencia de una obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero no vulnere el Derecho de la Unión Europea ni atente la libertad de circulación de capitales. Está plenamente justificado aplicar un tratamiento distinto a la titularidad de esa clase de bienes en la medida en que resulta necesario para la correcta aplicación de los impuestos. No se basa en una presunción de fraude generalizada, como tampoco lo están todas las obligaciones de información establecidas en la normativa tributaria española, y cuya finalidad no es otra que permitir el adecuado control de todas las fuentes de renta. Y el de los bienes en el extranjero resulta especialmente importante en la medida en que no es posible en todos los casos obtener la información por los mecanismos normales de intercambio de información -aunque éstos sean cada vez más precisos-.*

*Por ello, un contribuyente normalmente cumplidor con sus deberes fiscales, nada debe temer de esta obligación de información, ni considerar que le restringe su derecho a la adquisición de bienes en el extranjero: en la medida en que lo haya realizado con rentas declaradas, ninguna consecuencia gravosa le afectará. La declaración del Modelo 720 es en sí neutral, y no presume que el titular de los bienes en el extranjero que debe presentarla sea un defraudador.*

*En definitiva, y como resumen de todo lo anterior en relación con lo alegado por el recurrente, se considera que la normativa española relativa a la obligación de información de bienes en el extranjero no vulnera el Derecho de la Unión Europea y en concreto los derechos de libertad de circulación de capitales y de personas:*

*-No existe trato discriminatorio respecto de la regulación de las obligaciones de información sobre bienes y derechos ubicados en España, puesto que el art. 65 TFUE permite dar tratamientos fiscales distintos a situaciones diversas, y la falta de información sobre los bienes en el extranjero justifican las consecuencias más gravosas.*

*-Existe causa de justificación legítima para el diferente tratamiento fiscal, cual es la lucha contra el fraude fiscal. Que no es genérico e indeterminado, sino que se centra en un grupo particular de contribuyentes con riesgo fiscal: los que fueran titulares de bienes en el extranjero que podrían haber sido adquiridos con rentas no declaradas al Fisco español.*

*-Las medidas normativas españolas no se basan en una presunción generalizada de fraude respecto a los bienes del extranjero: el contribuyente puede aportar pruebas de su adquisición con rentas debidamente declaradas.*

*-La información que se pretende conseguir con la declaración informativa no supone una carga excesiva para el contribuyente, y constituye en cualquier caso una información a la que a la*

*Administración tributaria española no le es posible acceder por otros medios.*

*-Por último, y en lo que a la libertad de circulación de personas atañe, no se estima que ésta pudiera verse limitada e influir en el traslado de la residencia a España de un ciudadano de la Unión Europea, por el solo hecho de que tuviera que cumplir con una obligación informativa para la Administración tributaria española...*

**OCTAVO:** *En segundo lugar nos referimos a la puesta en cuestión proporcionalidad del régimen de la prescripción en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas. Es este el principal reparo que parece oponer la Comisión Europea a la normativa española, el relativo a la "imprescriptibilidad" de la imposición sobre los bienes y derechos no declarados. En particular, se cuestiona por la Comisión el hecho de que los bienes y derechos no declarados en el Modelo 720, o declarados fuera de plazo, sean asimilados a ganancias patrimoniales no justificadas, y sujetos a imposición sin plazo de prescripción alguna.*

*También en este caso, a juicio de este TEAC, la medida analizada está plenamente justificada por la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscal, y de garantizar la eficacia de los controles fiscales.*

*El punto de partida es constatar que el régimen jurídico de la prescripción no está regulado en el Derecho comunitario, remitiéndose a la normativa interna de los Estados miembros, como ha reconocido la jurisprudencia del TJUE. Desde esta perspectiva, el legislador español puede realizar una regulación libre de la prescripción al estar en el ámbito exclusivo de su soberanía dentro de los límites del respeto a los principios del Derecho de la Unión Europea, especialmente los de equivalencia y efectividad.*

*Por ello, nada obsta a la existencia de plazos especiales de prescripción. La Sentencia del TJUE de 11 de junio de 2009 antes mencionada, C-155/08, contiene la siguiente manifestación respecto a la admisión de plazos más amplios:*

*"En consecuencia, procede responder a la tercera cuestión que los artículos 49 CE y 56 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, cuando un Estado miembro aplica un plazo para la liquidación complementaria que es mayor en el caso de los activos poseídos en otro Estado miembro que en el de los activos poseídos en ese primer Estado miembro, y cuando esos activos extranjeros y los rendimientos que de ellos se obtienen se ocultan a las autoridades tributarias del primer Estado miembro, las cuales no disponen de indicio alguno sobre su existencia que les permita iniciar una investigación, la multa impuesta por la ocultación de dichos activos y rendimientos extranjeros se calcule de forma proporcional al importe de la liquidación complementaria y de acuerdo con ese período más largo".*

*Como se ve, el Tribunal, ante la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscal, y de garantizar la eficacia de los controles fiscales, acepta la posibilidad de existencia de un plazo mayor, sin establecer límite. En tal sentido, por ejemplo, sería ajustado al Derecho de la Unión un plazo de 30 años, o incluso una situación en la que el plazo se inicie desde el momento en que el Estado cuente con la información o con los indicios de ella. El Tribunal no realiza una interpretación restrictiva, sino todo lo contrario, al ser consciente de la modalidad cualificada de fraude que supone la deslocalización de los bienes y derechos fruto de la defraudación.*

*En la normativa española, la deuda tributaria correspondiente a las ganancias no justificadas de patrimonio prescribe conforme a las reglas generales siempre que se presente la Declaración del 720 en plazo. Sólo si esto no ocurre, como contrapartida a la imposibilidad de conocer la titularidad de bienes ocultos en el extranjero, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará más tarde, a partir de la finalización del período reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo al cual haya de imputarse la ganancia no justificada conforme a lo previsto en el art. 39.2 LIRPF (es decir, el período no prescrito más antiguo susceptible de regularización en el momento de detección de dichas ganancias).*

*Por lo que, en consecuencia, este Tribunal Central considera que la normativa examinada relativa a la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero y sus consecuencias fiscales en caso de incumplimiento no vulnera el Derecho de la Unión Europea.*

*Por último, debe dejarse constancia de que este Tribunal Central desconoce si el Procedimiento núm. 2014/4330 abierto por la Comisión contra el Reino de España ya citado, en el contexto del cual, tal y como se ha hecho público, la Comisión ha enviado a España en fecha 15 de febrero de 2017 un dictamen motivado instando la modificación de sus normas en este ámbito, y advirtiendo que "de no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a España ante el TJUE" ha sido finalmente remitido ante el TJUE, y, en su caso, el estado de la tramitación. Hay que señalar que la Comisión Europea no dispone en estos concretos procedimientos de infracción de la potestad de imponer unilateralmente la derogación o inaplicación de una normativa nacional en tanto no exista sentencia del Tribunal de Justicia.*

*Por otra parte, el planteamiento de una cuestión prejudicial ante dicho Tribunal -como pretende el reclamante- es potestativo para el TEAC en la medida en que sólo está obligado a hacerlo cuando, tal y como dispone el art. 267 del TFUE, "las decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de derecho interno", circunstancia que aquí no concurre, puesto que la presente resolución es impugnable en la vía contencioso-administrativa. Y no se estima necesario pronunciamiento del TJUE respecto a la cuestión de fondo del presente recurso por los motivos que se exponen en los siguientes Fundamentos de Derecho".*

**QUINTO.-** La Exposición de Motivos 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, expone que la globalización de la actividad económica y la necesidad de obtener información sobre bienes y derechos situados en el extranjero para una adecuada lucha contra el fraude fiscal, son las razones que determinan el establecimiento de una obligación específica de información sobre aquellos bienes, la cual viene plenamente justificada por el hecho de que no existen suficientes mecanismos de intercambio de información que permitan el conocimiento de todos los bienes y fuentes de rentas de que puedan disponer los residentes en España.

A priori, el legislador español no está realizando una presunción generalizada de existencia de fraude fiscal por la mera tenencia de bienes en el extranjero, pero sí considera que con los mecanismos habituales de información le resulta imposible conocer todas las fuentes de renta de los contribuyentes. Y para asegurarse de que se cumple el principio del artículo 31 de la Constitución Española de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, establece la obligación informativa de declarar los bienes y derechos que se tienen fuera de España, sin mayores consecuencias si éstos han sido adquiridos con rentas declaradas y no se ha realizado ningún comportamiento elusivo.

En este caso, el objeto del presente juicio contencioso-administrativo es el Acuerdo sancionador por no haber declarado la parte demandante cinco cuentas de las que era titular en el Reino Unido en el año 2012 a través del modelo 720 de Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

**SEXTO.-** Para resolver las cuestiones que se suscitan en relación al Acuerdo sancionador, comenzaremos señalando que el Acuerdo sancionador parte de los hechos acreditados en el procedimiento de inspección y aprecia una conducta incumplidora de la norma tributaria, existiendo suficientes referencias a las circunstancias fácticas y subjetivas que motivan la imposición de la sanción. Estamos ante un Acuerdo que contiene una motivación suficiente sobre la imputación de la infracción a la parte actora, requisito de motivación que debe analizarse en atención a las circunstancias de cada supuesto de hecho. El Acuerdo sancionador contienen los elementos

determinantes para conocer los hechos que la Inspección ha valorado y una referencia a la conducta culpable de la obligada tributaria. No existe automatismo en la imposición de la sanción sino valoración de los hechos y de la culpabilidad de la obligada tributaria.

Nos remitimos al Acuerdo sancionador, siendo suficiente la lectura de dicho Acuerdo para comprobar que la Administración ha realizado un análisis individualizado de las circunstancias fácticas, la culpabilidad de la sancionada y el examen de las alegaciones que fueron realizadas dentro del procedimiento sancionador. La infracción responde a la falta de presentación del modelo 720 de Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero en el año 2012 cuando lo cierto es que la parte actora era titular de cinco cuentas corrientes en el Reino Unido y sí que presentó la declaración correspondiente al año 2013. La conducta de la parte actora no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma o en la existencia de un error sino que responde a una conducta voluntaria dirigida a la finalidad de no suministrar la información que legalmente era exigida, incumpliendo con una norma que había entrada en vigor y que concedía plazo para presentar la Declaración informativa correspondiente al año 2012.

La Disposición adicional decimoctava de la LGT fue introducida por 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, y entró en vigor el día 31-10-2012.

La Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación, disponía de una disposición transitoria específica para el plazo de presentación del modelo 720 correspondiente al ejercicio 2012, que se realizaría entre el 1 de febrero y el 30 de abril de 2013.

Por tanto, la parte actora dispuso de tiempo suficiente para conocer la obligación legal de informar de las cuentas corrientes en el extranjero y presentar la Declaración informativa del año 2012.

**SÉPTIMO.-** También debemos señalar que la regularización producida en el IRPF, ejercicio 2012, no afecta al cumplimiento de la obligación formal de suministrar información de los bienes y derechos de los que la actora era titular en el extranjero en el año 2012.

La declaración informativa tiene un puro carácter formal, mientras que el IRPF tiene una naturaleza material y sustantiva. Se trata, pues, de obligaciones diferentes y que determinan conductas distintas, aunque relacionadas entre sí, dado que la ganancia no justificada o la renta presunta toma como presupuesto de hecho la falta de presentación en plazo de la declaración informativa. Ello supone que la regularización tributaria del IRPF no evita el incumplimiento de la obligación de presentar la declaración informativa.

**OCTAVO.-** Llegados a este punto del debate, lo que sí resulta necesario es analizar el cumplimiento del principio de legalidad y el principio de proporcionalidad en relación a la conducta de la parte actora.

Desde el punto de vista del principio de legalidad, la Disposición adicional decimoctava de la LGT dispone de tres apartados. El apartado 2 de la Disposición adicional decimoctava de la LGT es el que regula el régimen de infracciones y sanciones. En este apartado 2 no existe remisión alguna a la norma reglamentaria sino que se trata de una norma que describe la conducta típica y se agota en la propia definición legal.

El apartado 2 de la Disposición adicional decimoctava de la LGT dispone lo siguiente:

*"Constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.*

*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 serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:*

*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".*

Esta es la concreta norma que le ha sido imputada a la parte actora, y como decimos, en la misma no existe una remisión expresa a la norma reglamentaria a efectos sancionadores, por lo que consideramos que la norma debe interpretarse, en cumplimiento del principio de legalidad en materia sancionadora, en atención a su contenido, lo que hace que los conceptos de datos y grupos de datos no puedan interpretarse, a efectos sancionadores, mediante el artículo 42 bis del 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, pues conduciría, en este concreto supuesto de hecho, a un resultado claramente desproporcionado e incompatible con los principios y garantías del Derecho Administrativo sancionador.

Por este motivo, en este caso, valoramos que la parte actora en el año 2012 disponía de cinco cuentas corrientes en el Reino Unido. Cuatro de las cuentas no superaban el límite de 50.000 euros que hacía preceptiva la declaración informativa. El saldo de estas cuatro cuentas corrientes era de 39.964,82 euros, 6.581,28 euros, 1.024,59 euros y 1.760,34 euros; como vemos, dos de los saldos no pueden calificarse de elevados. La cuenta que sí superaba el saldo de 50.000 euros que hacía obligatorio el cumplimiento de la Declaración informativa era la que tenía un saldo de 88.481,84 euros.

De este modo, lo relevante a efectos sancionadores es el incumplimiento de la obligación de suministrar información sobre las cuentas en el extranjero, que solamente una de las cuentas en el Reino Unido superaba el importe de 50.000 euros, que dos de las cuentas corrientes presentada un saldo que no puede calificarse de importancia económica, que la infracción se comete no por el incumplimiento de una obligación tributaria material sino por el incumplimiento de una obligación tributaria formal y que la infracción debe considerarse una única infracción en atención a que el apartado 2 de la Disposición adicional decimoctava de la LGT no contiene una mención específica al Reglamento. Por todo ello, la sanción a imponer lo será por una única acción culpable en el mínimo de 10.000 euros previsto en la Disposición adicional decimoctava de la LGT. Esta sanción es proporcionada a la gravedad del hecho cometido y el saldo de las cuentas corrientes no declaradas, pues, una sanción de mayor cantidad -como ha sido la de 125.000 euros impuesta por la Agencia Tributaria- es claramente incompatible, en este supuesto, con el principio de proporcionalidad, consecuencia del principio de legalidad garantizado en el artículo 9.3 CE que no puede ser desconocido por este Tribunal Superior de Justicia de Extremadura al examinar la infracción cometida y la graduación de la sanción.

Todo lo anterior nos conduce a la estimación parcial del recurso contencioso-administrativo.

**NOVENO.-** En virtud de lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, ante la estimación parcial de las pretensiones de la parte actora, no procede hacer expresa imposición de las costas procesales causadas.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de pertinente y general aplicación, EN NOMBRE DE

SM EL REY, por la potestad que nos confiere la CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA,

## FALLAMOS

Estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. Díaz Hurtado, en nombre y representación de doña Guillerma, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de fecha 30 de octubre de 2018, dictada en la reclamación económico-administrativa número NUM000, y declaramos haber lugar a los siguientes pronunciamientos:

- 1) Anulamos parcialmente la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de fecha 30 de octubre de 2018, dictada en la reclamación económico-administrativa número NUM000, y el Acuerdo sancionador dictado por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Extremadura, Agencia Estatal de Administración Tributaria, por no ser ajustado a Derecho, en cuanto a la cuantía de la sanción impuesta.
- 2) Imponemos a la parte actora la multa de 10.000 euros por la comisión de la infracción tipificada en la Disposición adicional decimoctava de la Ley General Tributaria, por haber incumplido la obligación de informar sobre las cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero correspondiente al año 2012.
- 3) Sin hacer especial pronunciamiento respecto a las costas procesales causadas.

Contra la presente sentencia sólo cabe recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. El recurso de casación se preparará ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Extremadura en el plazo de treinta días contados desde el día siguiente al de la notificación de la sentencia.

La presente sentencia sólo será recurrible ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sea relevante y determinante del fallo impugnado, siempre que hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora.

El escrito de preparación deberá reunir los requisitos previstos en los artículos 88 y 89 LJCA y en el Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE 6-7-2016).

De conformidad con lo dispuesto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la LOPJ, según la reforma efectuada por LO 1/2009, de 3 de noviembre, deberá consignarse el depósito de 50 euros para recurrir en casación. Si no se consigna dicho depósito el recurso no se admitirá a trámite.

Y para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, remítase testimonio, junto con el expediente administrativo, al órgano que dictó la resolución impugnada, que deberá acusar recibo dentro del término de diez días conforme previene la Ley, y déjese constancia de lo resuelto en el procedimiento.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACION:** En la misma fecha fue leída y publicada la anterior resolución por el Ilmo. Sr/a. Magistrado que la dictó, celebrando Audiencia Pública. Doy fe.