

NUEVA FISCALIDAD

Número 1 • Enero-Marzo 2020

ISSN: 1696-0173

Estudios

Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal

Florián García Berro

Los límites derivados del principio *ne bis in idem* en la persecución del delito fiscal

María García Caracuel

La prueba digital en el ordenamiento tributario

Agustín Turiel Martínez - María Teresa Mata Sierra

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero

Laura Soto Bernabeu

Una nueva propuesta tributaria para la justa tributación de la economía digital en base a una reinterpretación de la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

Ignasi Belda

El control tributario de las criptomonedas: Calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato

José Francisco Sedeño López

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

La (no) exención en el IP de los préstamos participativos: a la espera de la decisión del TS

Elizabeth Gil García

El principio de neutralidad en el IVA en los supuestos de inversión del sujeto pasivo mediando una simulación relativa. Análisis del Auto del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 11 de febrero de 2020, que eleva cuestión prejudicial al TJUE

Marcos Iglesias Caridad

Residencia habitual e importancia de la valoración de la prueba realizada por la Junta Arbitral del Convenio Económico (Comentario a la sentencia nº 1570/2019 de la sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 12 de noviembre de 2019))

Antonio Vázquez del Rey Villanueva

Seguridad jurídica y *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos del ICIO Análisis del ATS 12951/2019, de 12 de diciembre de 2019

Irene Suberbiola Garbizu

Compensación de pérdidas previas al traslado de residencia: El carácter definitivo de las pérdidas como requisito para el test de comparabilidad Análisis de la STJUE de 27 de febrero de 2020, AURES Holdings (asunto C-405/18)

Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois

El Tribunal Supremo se pronuncia sobre la compatibilidad con la libre circulación de capitales de la retención en la fuente sobre los dividendos pagados a IIC de terceros países. Análisis de la STS 1581/2019, de 13 de noviembre de 2019

María del Carmen Cámara Barroso

Análisis de las Sentencias del Tribunal Supremo 96/2020 de 29 de enero y 155/2020 de 6 de febrero ¿A quién corresponde la carga de la prueba de la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia a efectos de la exención de las dietas en el IRPF?

José Miguel Martín Rodríguez

NUEVA FISCALIDAD

Número 1 • Enero-Marzo 2020

Dykinson, S.L.

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:
Recco-sll

ISSN: 1696-0173
Depósito Legal: M-32335-2012

CONSEJO ASESOR

A. Di Pietro

Universidad de Bolonia

J. Englisch

Universidad de Münster

F. Escribano López

Universidad de Sevilla

M. Fernández Junquera

Universidad de Oviedo

P. Marchessou

Universidad de Estrasburgo

J. Martín Queralt

Universidad de Valencia

C. Palao Taboada

Universidad Autónoma de Madrid

J. Ramallo Massanet

Universidad Autónoma de Madrid

M^a.T. Soler Roch

Universidad de Alicante

J.M. Tejerizo López

Universidad Nacional de Educación a Distancia

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente

R. Calvo Ortega

Universidad Complutense

Director

I. Merino Jara

Universidad del País Vasco

Coordinadores

J. Calvo Vérguez

Universidad de Extremadura

M. Lucas Durán

Universidad de Alcalá

Secretaria

M. Ruiz Garijo

Universidad Rey Juan Carlos

VOCALES

S. Aníbarro Pérez

Universidad de Valladolid

M^a.D. Arias Abellán

Universidad Autónoma de Barcelona

L. M^a. Cazorla Prieto

Universidad Rey Juan Carlos

C. Checa González

Universidad de Extremadura

G. De la Peña Velasco

Universidad Complutense de Madrid

E. Eseverri Martínez

Universidad de Granada

R. Falcón y Tella

Universidad Complutense de Madrid

Y. García Calvente

Universidad de Málaga

T. García Luis

Universidad de Alcalá

A. García-Moncó Martínez

Universidad de Alcalá

C. García Novoa

Universidad de Santiago de Compostela

I. García-Ovies Sarandeses

Universidad de Oviedo

M. González-Cuellar Serrano

Universidad Carlos III de Madrid

C. M^a. López Espadafor

Universidad de Jaén

C. Lozano Serrano

Universidad de Valencia

M^a.T. Mata Sierra

Universidad de León

A. Menéndez Moreno

Universidad de Valladolid

J.R. Ruiz García

Universidad de La Coruña

B. Sesma Sánchez

Universidad de Oviedo

E. Simón Acosta

Universidad de Navarra

J. Zornoza Pérez

Universidad Carlos III

J.E. Varona Alabern

Universidad de Cantabria

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Imposición directa estatal

E. García Gil
Universidad de Alicante

Imposición indirecta estatal

Marcos Iglesias Caridad
Universidad de Salamanca

Hacienda Autónoma y Foral

A. Vázquez del Rey Villanueva
Universidad de Navarra

Hacienda Local

Irene Suberbiola Garbizu
UPV/EHU

Fiscalidad Europea

D.J. Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois
Universidad Autónoma de Madrid

Fiscalidad Internacional

María del Carmen Cámara Barroso
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)

Procedimientos, derechos y garantías

J.M. Martín Rodríguez
Universidad Pablo de Olavide

Tribuna

Derechos fundamentales y fiscalidad.....	11
--	----

Isaac Merino Jara

Director

Estudios

Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal.....	25
--	----

Florián García Berro

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla*

Los límites derivados del principio <i>ne bis in idem</i> en la persecución del delito fiscal.....	77
---	----

María García Caracuel

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada*

La prueba digital en el ordenamiento tributario.....	107
--	-----

Agustín Turiel Martínez

Inspector de Hacienda del Estado

María Teresa Mata Sierra

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León*

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.....	149
--	-----

Laura Soto Bernabeu

*Profesora Ayudante de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Miguel Hernández de Elche*

Una nueva propuesta tributaria para la justa tributación de la economía digital en base a una reinterpretación de la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido..... 177

Ignasi Belda

*Doctor en inteligencia artificial, doctorando en Derecho Tributario
Universitat Oberta de Catalunya*

El control tributario de las criptomonedas: Calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato 207

José Francisco Sedeño López

*Investigador en formación de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga*

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

La (no) exención en el IP de los préstamos participativos: a la espera de la decisión del TS 237

Elizabeth Gil García

*Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante*

El principio de neutralidad en el IVA en los supuestos de inversión del sujeto pasivo mediando una simulación relativa. Análisis del Auto del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 11 de febrero de 2020, que eleva cuestión prejudicial al TJUE..... 247

Marcos Iglesias Caridad

*Profesor Ayudante Doctor. Acreditado a Contratado Doctor
Universidad de Salamanca*

Residencia habitual e importancia de la valoración de la prueba realizada por la Junta Arbitral del Convenio Económico (Comentario a la sentencia nº 1570/2019 de la sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 12 de noviembre de 2019)..... 267

Antonio Vázquez del Rey Villanueva

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Navarra*

Seguridad jurídica y <i>dies a quo</i> del cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos del ICIO Análisis del ATS 12951/2019, de 12 de diciembre de 2019	275
---	-----

Irene Suberbiola Garbizu

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad del País Vasco - Euskal Herriko Unibertsitatea*

Compensación de pérdidas previas al traslado de residencia: El carácter definitivo de las pérdidas como requisito para el test de comparabilidad Análisis de la STJUE de 27 de febrero de 2020, <i>AURES Holdings</i> (asunto C-405/18)	285
---	-----

Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois

*Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid*

El Tribunal Supremo se pronuncia sobre la compatibilidad con la libre circulación de capitales de la retención en la fuente sobre los dividendos pagados a IIC de terceros países. Análisis de la STS 1581/2019, de 13 de noviembre de 2019	297
--	-----

María del Carmen Cámara Barroso

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)*

Análisis de las Sentencias del Tribunal Supremo 96/2020 de 29 de enero y 155/2020 de 6 de febrero ¿A quién corresponde la carga de la prueba de la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia a efectos de la exención de las dietas en el IRPF?	307
---	-----

José Miguel Martín Rodríguez

*Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Pablo de Olavide*

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero

Laura Soto Bernabeu¹

*Profesora Ayudante de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Miguel Hernández de Elche*

Fecha de recepción: 10-10-2019

Fecha de aceptación: 14-11-2019

RESUMEN:

En el presente trabajo se analiza el régimen sancionador aplicable en aquellos supuestos en los que se presenta extemporáneamente la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, al hilo de las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero y de 14 de febrero de 2019. Junto a ello, se analizan los motivos por los que la Comisión Europea considera que el citado régimen sancionador supone una restricción a la libre circulación de personas y trabajadores, a la libertad de establecimiento, a la libre prestación de servicios y a la libre circulación de capitales, las posibles exigencias imperativas de interés general que pueden ser alegadas por las autoridades españolas y a su adecuación al principio de proporcionalidad.

Palabras clave: modelo 720; declaración extemporánea; régimen sancionador; procedimiento de infracción; libertades fundamentales; principio de proporcionalidad.

¹ La autora puede ser contactada en lsoto@goumh.umh.es, telf. 966 65 88 85. Departamento de Estudios Económicos y Financieros, Área de Derecho Financiero y Tributario (Universidad Miguel Hernández de Elche) en Avenida de la Universidad S/N, Edificio La Galia, Despacho 2.8 (CP 03202 – Elche, Alicante).

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

ABSTRACT:

Through the present article, we analyse the penalty system addressed to the extemporaneous presentation of the information tax return about assets and right located abroad with regard to the decisions of Tribunal Económico-Administrativo Central of 16th of January and the 14th of February, 2019. Moreover, we examine the reasons of the European Commission to consider this information obligation contrary to free movement of persons and workers, freedom of establishment, free movement of services and free movement of capitals and the possible justificatory grounds and the adequacy of the abovementioned measure to the proportionality principle.

Key words: 720 model; extemporaneous declaration; penalty system; infringement procedure; European fundamental freedoms; proportionality principle.

SUMARIO: 1. *La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero como medida destinada a reforzar la lucha contra el fraude fiscal.* 2. *La cuestionable proporcionalidad del régimen sancionador aplicable a la presentación extemporánea de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero:* 2.1. *La infracción y sanción aplicable a la presentación fuera de plazo.* 2.2. *La presunción de ganancia patrimonial no justificada, una presunción iuris tantum de prueba limitada.* 2.3. *La infracción y sanción aplicable a la ganancia patrimonial no justificada de la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012.* 3. *El procedimiento de infracción iniciado por la Comisión Europea en 2015 y la remisión del asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.* 4- *Consideraciones finales.* 5- *Bibliografía consultada.*

1. LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO COMO MEDIDA DESTINADA A REFORZAR LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

La necesidad de prevenir y luchar contra el fraude fiscal y la situación de crisis económica que estaba atravesando España constituyeron el eje central de la fundamentación 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. Así se manifestó en la Exposición de Motivos de la citada Ley que comienza incidiendo en que “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”. Por este motivo se introdujeron en nuestro ordenamiento jurídico diversas medidas diseñadas con el objetivo de “impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos”².

En este contexto se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico la Disposición Adicional 18^a de la Ley General Tributaria, en la que se regula una obligación

² Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

tributaria formal de información de carácter anual³ sobre determinados bienes y derechos situados en el extranjero y que recae sobre las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria que sean o hayan sido titulares de los mismos en cualquier momento del año al que se refiera la declaración, o sean titulares reales⁴ conforme a lo previsto en el artículo 4.2 de la Ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo⁵ (artículo 2 de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero).

A pesar del tiempo transcurrido desde su implementación, esta obligación de información continúa siendo un tema de actualidad por diversas circunstancias que serán analizadas en el presente trabajo.

Por un lado, dedicaremos el apartado segundo de este trabajo a analizar los diferentes elementos que componen el régimen sancionador asociado al cumplimiento fuera de plazo, así como el contenido de las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero y de 14 de febrero de 2019. Como es bien sabido, dicho régimen sancionador se compone de tres elementos⁶. En primer lugar, según el apartado 2 de la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria, el incumplimiento de la obligación de declarar o el cumplimiento extemporáneo de la misma conlleva la comisión de una infracción tributaria muy grave por no presentar en plazo la citada obligación informativa, por presentarla de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, así como por presentarla por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en los que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios. En segundo lugar, el incumplimiento de la obligación de declarar, el cumplimiento extemporáneo o defectuoso de la misma supone la aplicación de la presunción contenida en el artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el artículo 121.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En tercer y último lugar, en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012 se recoge que la aplicación

3 El carácter anual de la citada obligación de información se establece en su desarrollo reglamentario. Concretamente, en el artículo 7 de la Orden HAP/72/2013 se establece el plazo de presentación del 1 de enero al 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiriese la información a suministrar. A este respecto hay que tener en cuenta que dicho carácter anual no resulta de aplicación en todos los supuestos, ya que en el RD 1065/2007 se regula una excepción que consiste en que la obligación de presentar la declaración en los años sucesivos únicamente persiste en aquellos casos en que se produzca un incremento superior a 20.000 € respecto de cada una de las categorías de los bienes y derechos que determinaron la presentación de la última declaración. Respecto del ejercicio 2012, la Disposición Transitoria Única de la citada Orden estableció el plazo de declaración desde el 1 de febrero hasta el 30 de abril de 2013.

4 Sobre el ámbito subjetivo de aplicación de la medida puede consultarse: SOTO BERNABEU, L. "La residencia y el establecimiento permanente como punto de conexión en la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero", en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 3, 2018.

5 Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

6 ORENA DOMÍNGUEZ, A. "Medidas de lucha contra el fraude fiscal", en *Revista Quincena Fiscal*, nº 3, 2014, págs. 15-19.

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

de lo dispuesto en los dos artículos mencionados anteriormente determinará la comisión de una infracción tributaria que tendrá la consideración de muy grave.

En las resoluciones antes mencionadas, la excesiva rigidez con la que se redactaron los términos del régimen sancionador aplicable al cumplimiento extemporáneo de la citada obligación de información ha sido matizada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC). La primera de ellas se refiere a la liquidación de una ganancia de patrimonio como consecuencia de la presentación de una declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero presentada extemporáneamente y a la actividad probatoria exigida al contribuyente para que acredite que los bienes y derechos ahora declarados fueron adquiridos con rentas declaradas o en períodos impositivos en los que no se tenía la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La segunda de las resoluciones del TEAC se centra en el tercero de los elementos del régimen sancionador y en la necesidad de que se motive adecuadamente la culpabilidad del contribuyente, siendo necesario que se justifique la concurrencia del elemento subjetivo (dolo o culpa) que debe concurrir en la conducta sancionada.

Junto a ello, haremos referencia al régimen de infracciones y sanciones previsto en el Anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva (UE) 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo de 2018, en relación con el incumplimiento de la obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal⁷. Se trata igualmente una obligación tributaria formal cuya finalidad principal es la obtención de información con el objetivo de luchar contra la elusión y evasión fiscal y la disuasión de la realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva. Sin embargo, la presentación extemporánea de dicha declaración supone la reducción de la sanción y de los límites mínimo y máximo previstos en la Ley a la mitad.

Por otro lado, en una nota de prensa publicada el día 6 de junio de 2019, la Comisión ha anunciado su decisión de llevar a España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por imponer sanciones desproporcionadas a los contribuyentes españoles que incumplen su obligación de declarar los bienes y derechos situados en otros Estados miembros de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo de los que sean titulares. Por ello, en el apartado tercero de este trabajo analizaremos los motivos por los que la Comisión Europea considera que el mencionado régimen sancionador es desproporcionado y, por tanto, supone una restricción a la libre circulación de personas (artículo 3.2 del Tratado de la Unión Europea - en adelante, TUE- y artículo 21 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea - en adelante, TFUE), a la libre circulación de trabajadores (artículo 3.2 del TUE y artículo 45 del TFUE), a la libertad de establecimiento (artículo 49 a 55 del TFUE), a la libre prestación de servicios (artículo 56 a 62 del TFUE) y a la libre circulación de capitales (artículo 63 a 66 del TFUE). Junto a ello, realizaremos una breve referencia al desarrollo del procedimiento de infracción y a las diferentes exigencias imperativas de interés general que pueden ser alegadas por

⁷ En enero de 2020, la Comisión Europea notificó a España el inicio de un procedimiento formal de infracción como consecuencia del incumplimiento del plazo de transposición de la mencionada Directiva. El número de referencia del citado procedimiento es 2020/0048.

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

las autoridades españolas como causa de justificación a la posible restricción de dichas libertades.

2. LA CUESTIONABLE PROPORCIONALIDAD DEL RÉGIMEN SANCIONADOR APLICABLE A LA PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

2.1. LA INFRACCIÓN Y SANCIÓN APLICABLE A LA PRESENTACIÓN FUERA DE PLAZO

El régimen de infracciones y sanciones establecido respecto del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero se encuentra regulado, en parte, en el apartado 2º de la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria. Según dicho apartado constituye una infracción tributaria muy grave no presentar en plazo la citada declaración informativa, presentarla de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, así como presentarla por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos casos en los que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

En el mencionado apartado se establece que en los dos primeros supuestos estas infracciones serán calificadas como muy graves y se sancionarán con una multa pecuniaria fija de 5.000 € por cada dato o conjunto de datos referidos a cada bien o derecho individualmente considerado que debiera haberse declarado o que hubiera sido declarado de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 €. Sin embargo, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración o su presentación en plazo se hubiera realizado por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 100 € por cada dato o conjunto de datos referidos a cada bien o derecho individualmente considerado, con un mínimo de 1.500 €⁸.

Como puede comprobarse, el importe de las sanciones no resulta acorde con el fijado para infracciones de obligaciones de información similares establecidas en el ordenamiento español (artículos 198 y 199 de la Ley General Tributaria), siendo estas últimas notablemente inferiores.

Por un lado, el artículo 198 de la Ley General Tributaria regula la infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, lo que se califica como infracción leve y cuya sanción consistirá, en el caso de declaraciones exigidas en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en el artículo 93 de la Ley General Tributaria, en una multa pecuniaria fija de 20 € por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la de-

⁸ Según lo preceptuado en el último párrafo del apartado 2. c) de la Disposición Adicional 18ª, "las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional, serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta Ley".

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

claración con un mínimo de 300 € y un máximo de 20.000 €. No obstante, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los comentados.

Por otro lado, en el artículo 199 de la Ley General Tributaria se regula la infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información que son calificadas como infracción grave. En estos casos, se distingue entre si estamos o no ante requerimientos individualizados o ante declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en el artículo 93 de la Ley General Tributaria que tienen por objeto datos expresados en magnitudes monetarias.

Cuando no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y los requerimientos hayan sido contestados o las declaraciones hayan sido presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en una multa pecuniaria fija de 200 € por cada dato o conjunto de datos omitido, inexacto o falso referidos a una misma persona o entidad. En este supuesto cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción será de 100 € por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad con un mínimo de 250 €.

Por el contrario, cuando sí que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en una multa pecuniaria proporcional⁹ de hasta el 2% del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 €. En este caso, la sanción será del 1% del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 €.

Del mismo modo que se compara el importe de las sanciones aplicables en caso de cumplimiento extemporáneo de la presentación de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero con el régimen sancionador fijado para infracciones de obligaciones de información similares establecidas en el ordenamiento español, consideramos oportuno hacer referencia al régimen sancionador asociado al incumplimiento de la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal previsto en el Anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva (UE) 2018/822. En dicho Anteproyecto se introduce una nueva Disposición Adicional 24^a en la Ley General Tributaria, en la

⁹ Artículo 199.5, segundo párrafo Ley General Tributaria. "Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 o 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente. En caso de que el porcentaje sea inferior al 10 por ciento, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros".

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

que se regulan determinados aspectos del régimen de dicha declaración. Entre ellos, en el apartado 4º se recoge el régimen de infracciones y sanciones asociado al incumplimiento de dicha obligación.

A este respecto, se determina que constituye infracción tributaria no presentar en plazo o presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la mencionada declaración informativa y, también, que constituye infracción tributaria la presentación de la misma por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en los que existiera obligación de hacerlo por dichos medios. Dichas infracciones serán calificadas como muy graves y la sanción aplicable consistirá en una multa pecuniaria fija de 1.000 € por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma declaración, con un mínimo de 3.000 € y un máximo del equivalente a los honorarios percibidos o a percibir o al valor del efecto fiscal derivado del mecanismo transfronterizo. Sin embargo, cuando la declaración informativa se presente extemporáneamente, es decir, fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo se reducirán a la mitad.

Como veremos, respecto de este primer elemento del régimen sancionador aplicable al incumplimiento de la obligación de presentar la declaración de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero sí se prevé una reducción del importe de las sanciones. Sin embargo, no se produce esta circunstancia en relación a la sanción del 150% aplicable como consecuencia de la liquidación de una ganancia patrimonial no justificada o de la aplicación de la presunción de obtención de rentas. Esta situación constituye, a nuestro juicio, una muestra más del carácter desproporcionado de este régimen sancionador, ya que en ambos supuestos nos encontramos ante una obligación tributaria formal cuyo fin principal es la lucha contra la evasión y elusión fiscal. Por ello, debería incluirse una reducción del importe de las sanciones aplicables en caso de presentación extemporánea de la correspondiente declaración.

En nuestra opinión, aunque la finalidad primordial de la obligación de información objeto de estudio es proporcionar datos con relevancia tributaria a las Administraciones tributarias con el objetivo de luchar contra el fraude fiscal, no hay que olvidar que esta información no debe necesariamente derivar en un inicio de un procedimiento de comprobación o inspección que culmine con la práctica de una liquidación por el importe de la deuda tributaria previamente ocultada, a pesar de que los bienes y derechos objeto de declaración estén situados en el extranjero.

2.2. LA PRESUNCIÓN DE GANANCIA PATRIMONIAL NO JUSTIFICADA, UNA PRESUNCIÓN *IURIS TANTUM* DE PRUEBA LIMITADA

Junto con lo dispuesto en el apartado 2º de la citada Disposición Adicional 18ª, haciendo uso de la previsión establecida en el apartado 3º de dicha norma, mediante la misma Ley 7/2012 se llevó a cabo una modificación en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Texto refundido de la Ley del

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

Impuesto sobre Sociedades de 2004 con la finalidad de determinar la incidencia del incumplimiento de la obligación de información contemplada en dicha disposición adicional, en el ámbito de las ganancias patrimoniales no justificadas y de la presunción de obtención de rentas, respectivamente.

De este modo, se introdujo un nuevo apartado 2 en el artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el que se establece que “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 plazo la obligación de información regulada en la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria. Por su parte, se incorporó un nuevo apartado 6 en el artículo 134 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actualmente, artículo 121.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) en el que se establece que “en todo caso” se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en plazo la obligación de información regulada en la mencionada disposición.

A este respecto debemos tener presente que la Disposición Adicional 2ª de la Ley 7/2012 limita la aplicación de lo establecido en los artículos 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 121.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades cuando determina que la imputación regulada en tales artículos se realizará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos en el que hubiese estado en vigor dichos apartados, de modo que se podrá imputar únicamente al período impositivo más antiguo de los no prescritos siempre que en dicho ejercicio hubiera entrado ya en vigor lo establecido en los mismos¹⁰.

Aunque de la dicción literal del precepto pueda parecer que el legislador introduce en nuestro ordenamiento jurídico una presunción *iuris et de iure*¹¹ al iniciar ambos apartados con la expresión “en todo caso”, esto no así, debido a que se regulan dos supuestos en los que se admite prueba en contrario¹². El primer supuesto lo encontramos cuando dichos artículos establecen que la presunción de obtención de rentas puede enervarse por el contribuyente si acredita que tales

10 PELÁEZ MARTOS, J. MARÍA.; SANTOLAYA BLAY, M. *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*. Valencia: Wolters Kluwer, 2013, págs.138-139.

11 A este respecto, consultar FALCÓN Y TELLA, R. “El Anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero”, en *Quincena Fiscal* nº 10, 2012, pág. 11.

12 “La novedad proyectada es que esa presunción *iuris tantum* se convierta en una presunción a mitad camino entre aquella y la presunción *iuris et de iure* cuando el contribuyente incumpla la obligación de información a que nos hemos referido y que está proyectada en la disposición adicional decimotava de la Ley General Tributaria. No se puede, por lo tanto, probar la titularidad de tales bienes desde una fecha anterior al periodo de prescripción, lo cual implica la imprescriptibilidad de tales ganancias patrimoniales no justificadas cuando se incumple la obligación de información referida”. Véase MARTÍNEZ GINER, L.A. “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”, en *Quincena Fiscal* nº 19, 2012, pág. 75.

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

bienes y derechos han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas. El segundo supuesto que permite enervar la presunción lo constituye la posibilidad de que se pruebe que los bienes y derechos en cuestión han sido adquiridos con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tenía la condición de contribuyente en dichos impuestos.

Sobre la inversión de la carga de la prueba en relación con la presunción *iuris tantum* de ganancia de patrimonio no justificada que regula el artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se pronuncia el TEAC en su Resolución de 16 de enero de 2019. Los hechos del caso se refieren a una contribuyente del Impuesto sobre la Renta que presentó de forma extemporánea la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero en relación con el ejercicio 2012. En concreto, los bienes y derechos que fueron objeto de declaración extemporánea eran una cuenta de valores en Suiza y una cuenta y valores situados en una entidad bancaria de Alemania.

Como consecuencia de lo anterior, se le notificó el inicio del correspondiente procedimiento de comprobación e investigación relativo al citado Impuesto. La regularización practicada consistió en la determinación de una ganancia patrimonial no justificada por el valor de los bienes de su titularidad situados en el extranjero sobre los que no se había cumplido la mencionada obligación de información. Junto a ello, le fue notificada una propuesta de imposición de sanción en la que se le imponía la correspondiente sanción del 150% sobre dicha cuota por la comisión de una infracción tributaria muy grave según lo dispuesto en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012 y una sanción de 3.000 € por la comisión de una infracción tributaria muy grave tipificada en la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria.

El Inspector Regional Adjunto de Tenerife decidió dejar sin efecto la sanción propuesta por la obtención de una ganancia de patrimonio no justificada según lo previsto en el artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al considerar que la conducta de la declarante no podía calificarse como culpable. Sin embargo, la sanción por la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero fue confirmada por el Inspector Regional, procediendo la interesada a su ingreso en período voluntario.

Tras la presentación del correspondiente recurso de reposición, fue interpuesta una reclamación económico-administrativa *per saltum* ante el TEAC por entender la reclamante que la liquidación de una ganancia patrimonial no justificada como consecuencia de la presentación extemporánea de la declaración de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero relativa al ejercicio 2012 no era ajustada a Derecho.

Como señala el TEAC, "la sola presentación extemporánea y voluntaria del modelo 720 no implica la exoneración de lo establecido en el artículo 39.2 LIRPF, cuyo presupuesto de hecho es que "no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información"". Sin embargo, debemos tener presente que "esta presunción de renta "imprescriptible" no se aplica de forma absoluta

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

y en todo caso, sino que se exige a quien acredite que cumplió debidamente sus obligaciones fiscales, bien porque los referidos bienes fueron adquiridos con rentas declaradas, bien porque su adquisición tuvo lugar cuando el titular no era contribuyente del impuesto español”¹³.

Es decir, en estos supuestos se produce una inversión de la carga de la prueba, ya que dicha presunción podrá ser enervada cuando el contribuyente acredite que la titularidad de dichos bienes y derechos sobre los que no se ha cumplido en plazo la obligación de declaración se corresponde con rentas declaradas o se refiere a ejercicios en los cuales no tenía la condición de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

Cuando la Inspección requirió a la declarante para que presentase justificación documental de la titularidad de dichos bienes, su representante explicó que ésta había desarrollado entre 1977 y 1996 una actividad comercial. Una vez concluida dicha explotación, procedió a la venta del local que había adquirido para desarrollar su actividad, siendo dichas cantidades ingresadas en la cuenta suiza. Por su parte, la cuenta de Alemania es en la que recibe sus ingresos por la pensión alemana de jubilación. Como prueba, aportó el estadillo de su situación patrimonial en Suiza donde constaba el saldo disponible en el año 1999 y en el año 2013, no siendo posible obtener otro tipo de documentación dado que la asesoría que se ocupaba de sus asuntos había cerrado.

Ante las pruebas presentadas, el TEAC anula la regularización practicada a la contribuyente en relación con la presunción de ganancia patrimonial no justificada, ya que “no es posible exigirle mayor diligencia ni otorgarle la capacidad de prever las consecuencias de la falta de justificación del nexo de su actividad económica con el patrimonio en el extranjero a 2012”. De esta forma, concluye el TEAC que, debido al tiempo transcurrido desde el desarrollo de la actividad comercial por la contribuyente y la presentación de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero “ni la contribuyente puede aportar más datos ni la Administración confirmarlos o rebatirlos”¹⁴.

Por ello, la presunción de ganancia patrimonial no justificada se enerva en el presente caso mediante lo que se conoce como “prueba indiciaria”. Según lo establecido en el artículo 108.2 de la Ley General Tributaria, este medio de prueba es admitido en nuestro sistema tributario cuando entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

La validez de la prueba indiciaria en materia tributaria ha sido analizada por el TEAC en diversas resoluciones, en línea con la jurisprudencia del Tribunal Supremo. De esta forma, ambos órganos han concluido que la prueba indiciaria “puede ser válidamente utilizada si concurren los siguientes requisitos: (a) que aparezcan

¹³ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 2019 (Fundamento de Derecho 5º).

¹⁴ Fragmentos extraídos igualmente de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 2019 (Fundamento de Derecho 5º).

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; (b) que exista una relación lógica y precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y (c) que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica como, para el ámbito jurisdiccional, exige de manera expresa el artículo 386.1, párrafo segundo, de la Ley de Enjuiciamiento Civil". Es decir, la prueba indiciaria se sirve "de un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, del que parte la inferencia, esto es, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Puede hablarse, en tal sentido, de rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba"¹⁵.

De esta forma, debe valorarse positivamente el hecho de que mediante la admisión de medios de prueba indirectos o indiciarios se reconozcan expresamente las dificultades probatorias que puede acarrear el largo periodo de tiempo transcurrido desde que se adquirió la titularidad de determinados bienes y derechos hasta el momento en que surge la obligación de presentar la declaración informativa regulada en la citada Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria.

Desde nuestro punto de vista, la configuración actual de este elemento del régimen sancionador analizado supone una vulneración del principio de seguridad jurídica regulado en el artículo 9.3 de la Constitución española¹⁶. La seguridad jurídica ha sido definida por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 27/1981, citada en numerosos pronunciamientos posteriores¹⁷, como "suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad"¹⁸.

15 Véase, a este respecto, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de julio de 2017 (Fundamento de Derecho 5º) y la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de febrero de 2018 (Fundamento de Derecho 6º). También, pueden consultarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2013 (Fundamento Jurídico 2º), la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2014 (Fundamento Jurídico 2º), la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2014 (Fundamento Jurídico 3º) y la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2018 (Fundamento Jurídico 6º).

16 "Resulta indiscutible que la prescripción, incluso en el ámbito civil, se fundamenta en razones de seguridad jurídica. (...) la prescripción es un instituto que se basa en exclusiva en la seguridad, y no en la equidad ni en la justicia. Es más; es un instituto a través del cual se da clara prevalencia a la seguridad frente a la justicia", en GARCÍA NOVOA, C. La prescripción del tributo en la Ley General Tributaria de 2003: aspectos conceptuales y prácticos, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J (Dir.); COLLADO ZURRITA, M.A.; ZORNOZA PÉREZ, J. "Tratado sobre la Ley General Tributaria (Tomo I)", Navarra: Aranzadi, 2010, págs. 1286- 1291.

17 Ejemplo de ello es la Sentencia del Tribunal Constitucional 234/2012, de 13 de diciembre (Fundamento jurídico 8º), que cita a su vez la Sentencia del Tribunal Constitucional 136/2011, de 13 de septiembre (Fundamento jurídico 9º).

18 Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio (Fundamento jurídico 10º).

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

Tal y como señala el Tribunal Constitucional en su Sentencia 147/1986, la prescripción "es una figura estrechamente conectada con la idea de seguridad jurídica, porque, para garantizarla, puede llegar a permitir la consolidación de situaciones que, en su origen, eran contrarias a la Ley cuando el titular de una pretensión no la ejercita en un plazo de tiempo que pueda considerarse razonable desde la perspectiva de la buena fe. Como la doctrina ya ha observado, en el seno de la institución de la prescripción existe un equilibrio entre las exigencias de la seguridad jurídica y las de la justicia material que a veces ha de ceder para dar paso a aquélla y permitir un adecuado desenvolvimiento del tráfico jurídico"¹⁹. De esta forma, como señala MARTÍNEZ GINER, la prescripción es la institución en la que la seguridad jurídica despliega sus efectos de manera más evidente y encuentra su fundamento en la necesidad de que las relaciones jurídicas gocen de certidumbre sobre la existencia y la cuantía de la obligación tributaria²⁰.

Por ello, debemos insistir en que en la práctica este régimen específico introducido para regular las consecuencias del incumplimiento de la mencionada obligación de información supone del algún modo una sanción encubierta²¹, ya que se excluye la posibilidad de que el contribuyente acredite que los bienes y derechos fueron adquiridos en períodos impositivos prescritos. En cambio, esta posibilidad sí es admitida cuando los bienes y derechos se encuentren en territorio nacional, por lo que podemos concluir que se introduce en nuestro ordenamiento una presunción *iuris tantum* de prueba limitada que implica la imprescriptibilidad²² de las ganancias patrimoniales no justificadas o rentas presuntas en estos supuestos.

2.3. LA INFRACCIÓN Y SANCIÓN APLICABLE A LA GANANCIA PATRIMONIAL NO JUSTIFICADA DE LA DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA DE LA LEY 7/2012

La tercera de las consecuencias que se derivan del incumplimiento de la obligación de presentar la citada declaración informativa, o de su presentación fuera de plazo, se regula en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012. Esta Disposición Adicional determina que la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el artículo 121.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades determinará la comisión de una infracción tributaria que tendrá la consideración de muy grave y que se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150% del importe de la base de la sanción²³, a

¹⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional 147/1986, de 25 de noviembre (Fundamento jurídico 3º).

²⁰ MARTÍNEZ GINER, L.A. "La seguridad jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración tributaria: Doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de Ley", en *Quincena Fiscal* nº 20, 2015, págs. 66-67.

²¹ PEDREIRA MENÉNDEZ, J. "La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero", en *Quincena Fiscal*, nº 4, 2013, pág. 53.

²² CARRERAS MANERO, O. "A vueltas con la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero" *Crónica Tributaria*, nº 155, 2015, págs. 58-60.

²³ Según lo establecido en dicha Disposición Adicional, "la base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

la que resultará de aplicación el régimen de reducción de sanciones establecido en el artículo 188 de la Ley General Tributaria. Concluye dicha Disposición Adicional estableciendo que la referida sanción del 150% será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas reguladas en los artículos 191 a 195 de la Ley General Tributaria.

Como es sabido, uno de los principios que rige el ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria es el principio de culpabilidad, a pesar de que en el artículo 178 de la Ley General Tributaria, en el que se regulan los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria, no se incluye expresamente²⁴. Así lo interpretó el Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990, en la que se determina que, "en la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado", el ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria debe regirse por "el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente"²⁵.

En este sentido se ha pronunciado el TEAC en su Resolución de 14 de febrero de 2019, en la que se anula una sanción impuesta como resultado de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ante la falta de motivación de la culpabilidad²⁶. En el supuesto planteado, un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas presentó extemporáneamente su declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero correspondiente al ejercicio 2012. Posteriormente, se le notificó el inicio de un procedimiento de comprobación e investigación relativo al citado Impuesto. La regularización de la Inspección tuvo como resultado la liquidación de una ganancia de patrimonio no justificada por valor de los bienes previamente no declarados. Junto a ello, se instruyó el correspondiente expediente sancionador, siendo la conducta del contribuyente calificada como una infracción muy grave y sancionada con una multa del 150% de la cuota correspondiente según lo establecido en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012.

Una vez notificados sendos Acuerdos, el contribuyente presentó una reclamación económico-administrativa ante el TEAC, solicitando la anulación de la liquidación relativa a la ganancia patrimonial no justificada y de la sanción impuesta. En relación con la liquidación de la ganancia de patrimonio no justificada, el inte-

cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra".

24 PÉREZ ROYO, F; CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Navarra: Aranzadi, 2018, págs. 431-433.

25 Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril (Fundamento jurídico 4º).

26 Posteriormente, el TEAC se ha vuelto a pronunciar acerca de la necesidad de un juicio de culpabilidad para imponer la sanción prevista en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012, más allá de la referencia a la falta de presentación de la declaración de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, en sus Resoluciones de 22 de noviembre y de 3 de diciembre de 2019.

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

resado alegó que era titular de los bienes y derechos incluidos en la declaración informativa en fechas anteriores a 2007, ejercicio que ya había prescrito. Por su parte, sobre la anulación de la sanción impuesta alegó que el incumplimiento de la obligación de declarar era resultado de una simple negligencia.

Según el TEAC, la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero no es más que eso, una declaración informativa, “sin mayores consecuencias si éstos han sido adquiridos con rentas declaradas y no se ha realizado ningún comportamiento elusivo”. Considera que “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”, (...) “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”.

De esta forma, estima acorde al principio de proporcionalidad el régimen de la prescripción en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas, al ser una medida “plenamente justificada por la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscal, y de garantizar la eficacia de los controles fiscales”. Sin ánimo de adelantar las consideraciones que realizaremos en el próximo apartado al hilo de los argumentos aportados por la Comisión Europea en su Dictamen motivado de 15 de febrero de 2017, debemos mostrar nuestra disconformidad con las conclusiones alcanzadas por el TEAC en este punto. Resulta evidente que la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero no debe necesariamente dar lugar al inicio de un procedimiento de comprobación e investigación que derive en la liquidación de una deuda tributaria previamente ocultada y, por tanto, su incumplimiento no debe necesariamente estar ligado a una conducta fraudulenta o elusiva.

En relación con la liquidación de la correspondiente ganancia patrimonial no justificada, y en línea con la Resolución de 16 de enero de 2019, el TEAC concluye que la sola presentación extemporánea de la declaración de información sobre bienes y derechos en el extranjero no excluye la aplicación de la ganancia patrimonial conforme a lo establecido en el artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Para ello, hubiera sido necesario que el contribuyente regularizase voluntariamente su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2012, mediante la presentación de una declaración extemporánea al amparo del artículo 27 de la Ley General Tributaria, declarándola como una ganancia patrimonial de otros elementos patrimoniales e integrándola en la base liquidable general de dicho Impuesto. De esta forma, ante la ausencia de actividad probatoria por parte del interesado, el TEAC consideró ajustada a Derecho la liquidación correspondiente a las ganancias de patrimonio no justificadas como consecuencia de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Sin embargo, creemos que las hipotéticas dificultades de la Administración tributaria para obtener información con relevancia tributaria sobre contribuyentes que son titulares de bienes y derechos en el extranjero no pueden justificar una medida que restrinja las citadas libertades fundamentales recogidas en el TFUE

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

por suponer, *de facto*, la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas o de la presunción de obtención de rentas en estos supuestos.

En cuanto a la imposición de la sanción regulada en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012, el TEAC concluye que no es posible calificar de constitutiva de infracción tributaria la conducta del interesado, debido a que "en ningún caso pueden admitirse supuestos de responsabilidad objetiva, siendo en todo caso necesario el elemento intencional o culpabilidad para que pueda entenderse cometida una infracción tributaria"²⁷. Recordemos que, en el presente supuesto, el interesado era un señor que había accedido a la situación de jubilación, no declarante del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y que cumplió con su obligación de presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, aunque de forma extemporánea.

Teniendo en cuenta que la mencionada obligación de información supuso una novedad introducida en el ordenamiento tributario español en 2012, que éste fue el año en que el interesado presentó la correspondiente declaración de forma extemporánea y que debido a sus circunstancias personales y profesionales no había necesitado asesoramiento tributario para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, el TEAC concluye que no ha quedado demostrada la intención de defraudar del contribuyente.

A nuestro modo de ver, aunque la dureza del régimen sancionador analizado se pretende justificar en las dificultades de control que se le plantean a la Administración como consecuencia de que tales bienes y derechos se encuentren en el extranjero²⁸, consideramos que en la actualidad esta última afirmación no puede mantenerse con rotundidad, ya que en el contexto actual estamos siendo testigos de una mejora considerable en los medios de obtención de información por parte de las Administraciones tributarias, lo que cristaliza en que hoy en día hay más de 3.000 CDIs adoptados²⁹, más de 800 acuerdos de intercambio de información adoptados³⁰ y se avanza hacia un intercambio automático de información efectivo. Estos instrumentos, sin duda, facilitan la obtención de este tipo de datos a las Administraciones y, desde luego, hacen plantearse la adecuación de una medida de estas características al principio de proporcionalidad en cuanto a la obtención de información se refiere³¹.

27 Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de febrero de 2019 (Fundamento de Derecho 11º).

28 BERTRÁN GARCÍA, M; GARCÍA CARACUEL, M. "El establecimiento de la obligación de información sobre bienes y calores en el extranjero vinculada a la imputación de ganancias patrimoniales no justificadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, nº 4, 2013, págs.5-6.

29 En el caso de España, en la actualidad hay 94 CDIs en vigor y 17 TIEA en diferentes fases de tramitación. Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

30 MORENO GONZÁLEZ, S. "Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información", en *Crónica Tributaria*, nº 146, 2013, págs. 201 y 203.

31 GARCÍA NOVOA, C. Comentario a la Ley 7/2012 de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

A este respecto, tanto a nivel europeo como internacional, existen sendas iniciativas de la Comisión Europea y de la OCDE mediante las que se busca mejorar los mecanismos de obtención e intercambio de información existentes para alcanzar una vía común que permita luchar eficazmente contra el fraude y la evasión fiscal. No obstante, hay países que han decidido tomar la iniciativa en solitario³², como EEUU mediante el sistema *FATCA*, Suiza mediante los Acuerdos *RUBIK* con Reino Unido y Austria, así como España mediante la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria, en un intento de aprovechar que, sobre todo en un contexto de crisis económica, la adopción de estos mecanismos puede suponer al mismo tiempo la obtención de información y la recaudación de ingresos para las Haciendas Públicas nacionales³³.

Como puede comprobarse de todo lo expuesto, las consecuencias derivadas del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero deben considerarse desproporcionadas. Según hemos comentado anteriormente, la imposición de una sanción del 150% como resultado de la liquidación de la correspondiente ganancia de patrimonial no justificada o de la aplicación de la presunción de obtención de rentas contrasta con la reducción a la mitad de la sanción y de los límites mínimo y máximo previstos en relación con el incumplimiento de la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal regulados en el Anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva (UE) 2018/882.

A pesar de que la citada obligación de información se considera necesaria para reforzar los medios de que dispone la Administración tributaria para prevenir y combatir el fraude fiscal, no debemos perder de vista que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 179.3 de la Ley General Tributaria, los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas, según lo establecido en el artículo 179.3 de la Ley General Tributaria.

De esta manera, en línea con las conclusiones alcanzadas por ROZAS VALDÉS³⁴, entendemos que en aquellos supuestos en los que el contribuyente presenta

en la prevención y lucha contra el fraude. Infracciones y sanciones, en *Comentarios a la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal*. Dir. TEJERIZO LÓPEZ, J.M., Navarra: Aranzadi, 2013, pág. 195.

32 MARTÍNEZ GINER, L.A. "El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: *FATCA* versus *RUBIK*", ob.cit., pág. 38.

33 Así lo anunció el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en sus Notas de Prensa de fecha 25 de mayo y de 20 de septiembre de 2016 en las que informaba de que mediante la presentación del Modelo 720 se había producido la declaración, por primera vez, de más de 13.700 millones de euros en bienes y derechos situados en el extranjero, lo que supuso la elevación de un 78% de la base imponible sobre el Impuesto sobre el Patrimonio entre 2007 y 2015 (tomando en consideración el ejercicio de devengo). Ambas Notas de Prensa están disponibles en:

<http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2016/AEAT/25-05-16%20NP%20720%20a%20C3%B1o%202016.pdf>

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_Prensa/2016/20_09_2016_NP_720_Impuesto_Patrimonio.pdf. (Acceso el día 2 de julio de 2019).

34 ROZAS VALDÉS, J.A. "El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero", en *Revista Técnica Tributaria*, nº 109, 2015, págs. 74-82.

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

extemporáneamente la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, la Administración tributaria debería iniciar un procedimiento de comprobación e investigación con el objetivo de practicar las liquidaciones que pudieran corresponder y, en su caso, iniciar un procedimiento sancionador para determinar si concurre el elemento subjetivo necesario para considerar que se ha cometido una infracción tributaria, siendo importante valorar en dicho procedimiento la regularización espontánea del incumplimiento de la obligación de presentar la correspondiente declaración de información.

3. EL PROCEDIMIENTO DE INFRACCIÓN INICIADO POR LA COMISIÓN EUROPEA EN 2015 Y LA REMISIÓN DEL ASUNTO AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

El procedimiento de infracción iniciado por la Comisión Europea frente a España por la posible vulneración del Derecho de la Unión Europea como consecuencia de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero establecida en la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria se fundamenta en los tres elementos que componen el régimen sancionador derivado del incumplimiento o el cumplimiento tardío o defectuoso de la citada obligación de información y que han sido analizados en los apartados anteriores de este trabajo.

En cuanto al régimen sancionador aplicable a la presentación fuera de plazo o a la presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, la Comisión concluye que el importe de las sanciones es desproporcionado, al no resultar acorde con el importe fijado para infracciones de obligaciones de información similares establecidas en el ordenamiento español (artículos 198 y 199 de la Ley General Tributaria a los que nos hemos referido en el apartado 2.1), siendo estas últimas notablemente inferiores.

La Comisión considera que, a pesar de que no se pueda ignorar el hecho de que el objetivo de la Disposición Adicional 18ª es la lucha contra el fraude fiscal, las sanciones aplicadas en el supuesto de incumplimiento de la obligación prevista en la misma son notablemente superiores a las establecidas para obligaciones similares respecto de bienes y derechos situados en territorio español. Por ello, determinó que resulta injustificado aplicar sanciones más onerosas en aquellos supuestos en los que los contribuyentes sean titulares de bienes y derechos situados en el extranjero debido a que la Administración tributaria nacional dispone de instrumentos legales suficientes que le permiten solicitar la cooperación de otros Estados miembros para la correcta liquidación del impuesto.

En relación con el gravamen de los activos no declarados como ganancias patrimoniales no justificadas previsto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o la aplicación de la presunción de obtención de rentas en el Impuesto sobre Sociedades, la Comisión Europea considera que supone un trato fiscal diferente de los bienes y derechos situados en el extranjero respecto de los que están

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

situados en España, ya que en este último caso el descubrimiento de bienes o derechos que no se correspondan a las rentas declaradas se imputarán al período impositivo en que se descubran, mientras que en el caso de que los bienes y derechos descubiertos y no declarados se encuentren en el extranjero, se imputarán "en todo caso" al último período impositivo no prescrito.

En el ámbito nacional, para evitar que el descubrimiento de unos bienes y derechos que no se corresponden con renta declarada se impute al período en que los mismos se han descubierto, con carácter general y en función de lo establecido en el artículo 39.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el artículo 121.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el contribuyente puede probar que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción y en el caso de que pruebe suficientemente que los mismos corresponden a un período impositivo prescrito, no podrán ser gravados.

Sin embargo, esta posibilidad se elimina del régimen preceptuado en los artículos 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 121.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En dichos apartados solamente se permite al contribuyente acreditar que la titularidad de los bienes o derechos se corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por dicho impuesto, lo que supone la introducción de la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas. Y no sólo eso, sino que la aplicación del citado régimen, que se construye en forma de presunción *iuris tantum* de prueba limitada³⁵, constituye una infracción tributaria calificada como muy grave y que conlleva la imposición de una sanción del 150% del impuesto adeudado, tal y como se ha comentado en los apartados anteriores³⁶.

Por ello, la Comisión insiste en que la Disposición Adicional 18ª infringe el Derecho de la Unión Europea en lo que se refiere a los activos situados en la Unión Europea y en el Espacio Económico Europeo y que estén sujetos a cierto grado de intercambio de información, ya que, aunque el establecimiento de un plazo de prescripción superior pudiera estar justificado por la necesaria lucha contra el

35 Sobre la posibilidad de calificar como sanciones impropias a las presunciones legales que no admiten prueba en contrario, consúltese SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. "Sanciones "indirectas" o "impropias" en Derecho tributario", en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 91, 1996, págs. 514-520.

36 "(...) todavía más importante desde el punto de vista de la tipicidad, es el hecho mismo de que la sanción se tipifique sobre la base de una doble presunción que, sólo en parte es *iuris tantum*, lo que supone, en la práctica, configurar una sanción sobre la base de una ficción. Y sobre todo, supone, no sólo desplazar la carga de la prueba sino (cuando la sanción se apoya en una presunción *iure et de iure*) eliminar prácticamente la actividad probatoria", en GARCÍA NOVOA, C. Comentario a la Ley 7/2012 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. Infracciones y sanciones, ob.cit., pág. 209.

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

fraude fiscal, es un requisito indispensable que la medida sea proporcionada para la consecución del fin perseguido³⁷.

Respecto de la imposición de una sanción del 150% como consecuencia de la aplicación de la presunción de ganancias patrimoniales no justificadas o de la presunción de obtención de rentas, la Comisión entiende que la multa pecuniaria proporcional del 150% es desproporcionada y muy superior al importe de los recargos por declaración extemporánea regulados en el artículo 27 de la Ley General Tributaria. Ambos regímenes se comparan con el objetivo de demostrar el carácter desproporcionado del régimen sancionador aplicable a la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, máxime cuando se trata de una obligación tributaria de carácter formal.

El régimen sancionador asociado al incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero regulado en el apartado segundo de la Disposición Adicional 18ª se aplica independientemente de si el contribuyente ha incumplido con su obligación de declaración e ingreso respecto de los impuestos sobre la renta correspondientes en relación con los rendimientos obtenidos de los bienes y derechos que posee en el extranjero. De esta forma, se produce una presunción general de fraude o evasión fiscal como consecuencia de la titularidad de bienes y derechos situados fuera del territorio español.

Por este motivo, la Comisión Europea concluye que la normativa española infringe la libre circulación de personas, la libre circulación de trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales en cuanto que la obligación de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero es discriminatoria y no resulta conforme a las exigencias del principio de proporcionalidad, ya que la Administración tributaria española dispone de diversas vías para obtener información con relevancia tributaria de los contribuyentes incluidos dentro del ámbito de aplicación de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

En junio de 2019, la Comisión ha remitido el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea ante la pasividad del legislador nacional. En este sentido, según expone BIZIOLI, "la tradicional estructura del juicio del Tribunal Europeo en la interpretación y aplicación de las libertades fundamentales en materia tributaria sigue una secuencia de tres comprobaciones distintas, lógicamente sucesivas"³⁸.

37 SOTO BERNABEU, L. La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero a la luz del derecho de la Unión Europea, en *Conflictos actuales en Derecho Tributario. Homenaje a la Profesora Doctora Manuela Fernández Junquera*. Navarra: Aranzadi, 2017, págs. 619-625.

38 BIZIOLI, G. El principio de no discriminación. En DI PIETRO, A.; TASSANI, T. (Dir) *Los principios europeos del Derecho Tributario*, Barcelona: Atelier, 2015, pág. 166. También, GARCIA CARACUEL, M. "El principio de libre circulación de capitales en el Espacio Económico Europeo (STJCE, de 11 de junio de 2009, As. C-521/07)", en *Noticias de la Unión Europea*, nº 316, 2011, pág. 75.

Véase, a modo de ejemplo, la STJUE de 30 de noviembre de 1995 (C- 55/94, *Reinhard Gebhard contra Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*), apartado 37; la STJUE de 12 de diciembre de 1996 (C-3/95, *Reisebüro Broede contra Gerd Sandker*), apartado 28; la STJUE de 15 de julio

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

En primer lugar, se verifica si alguna de las libertades fundamentales reguladas en el TFUE es de aplicación al caso concreto. Una vez verificado lo anterior, se comprueba que existe una situación comparable y que se produce un tratamiento diferenciado del que se daría a una situación meramente interna. Por último, en caso de esto fuera así, el Tribunal valora si existe una causa de justificación del diferente tratamiento a ambas situaciones y si la medida es proporcionada para la consecución del fin que persigue y no va más allá de lo necesario para conseguirlo.

Según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, una medida nacional que obstaculice o restrinja alguna de las libertades fundamentales reconocidas en el TFUE "solamente puede admitirse si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado y se justifica por razones imperiosas de interés general"³⁹. De esta forma, "el Derecho comunitario admite que las libertades de circulación puedan ser objeto de dichas restricciones cuando estén justificadas por un motivo legítimo"⁴⁰, ya sean razones de orden público, de seguridad pública o de salud pública (artículo 45.3, artículo 51.2, artículo 62 y artículo 65.1 b) del TFUE). Como puede intuirse, estas excepciones no tienen relevancia en el ámbito de la fiscalidad, por lo que debemos centrarnos en lo que se ha denominado por el Tribunal de Justicia como "razones imperiosas de interés general" o "exigencias imperativas de interés general".

Como señalan MARTIN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO, las exigencias imperativas de interés general admitidas por el Tribunal de Justicia no constituyen un listado cerrado. Sin embargo, ello no obsta para que al realizar un análisis de la evolución de la jurisprudencia del citado Tribunal se observe una tendencia a la unificación de las mencionadas exigencias en relación con las diferentes libertades fundamentales reconocidas en el Tratado. Así, destacan por su alegación recurrente y su relevancia, la coherencia del sistema tributario, la necesidad de

de 2004, (C-315/02, *Anneliese Lenz contra Finanzlandesdirektion für Tirol*), apartado 27; la STJUE de 17 de marzo de 2005 (C- 109/04, *Karl Robert Kranemann contra Land Nordrhein-Westfalen*), apartado 33; la STJUE de 29 de marzo de 2007 (C- 347/04, *Rewe Zentralfinanz eG contra Finanzamt Köln-Mitte*), apartado 37; la STJUE de 8 de noviembre de 2007 (C-379/05, *Amurta SGPS contra Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam*), apartado 32; y la STJUE de 2 de octubre de 2008 (C-360/06, *Heinrich Bauer Verlag BeteiligungsGmbH contra Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg*), apartado 34.

39 Ejemplo de ello son la STJUE de 25 de julio de 1991 (C- 76/90, *Manfred Säger contra Denemeyer & Co. Ltd*), apartado 15; la STJUE de 31 de marzo de 1993 (C-19/92, *Dieter Kraus contra Land Baden-Württemberg*), apartado 32; la STJUE de 12 de diciembre de 1996 (C- 3/95, *Reisebüro Broede contra Gerd Sandker*), apartado 28; la STJUE de 21 de noviembre de 2002 (C- 436/00, *X e Y contra Riksskatteverket*), apartado 49; la STJUE de 12 de diciembre de 2002 (C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH contra Finanzamt Steinfurt*), apartado 33; la STJUE de 17 de marzo de 2005 (C-109/04, *Karl Robert Kranemann contra Land Nordrhein-Westfalen*), apartado 33; la STJUE de 14 de febrero de 2008 (C-274/06, *Comisión contra Reino de España*), apartado 35; y la STJUE de 8 de julio de 2010 (C- 171/08, *Comisión contra República Portuguesa*), apartado 69.

40 CHEVALIER, B. "La libre circulación de personas y sus efectos sobre la soberanía fiscal de los Estados miembros", en *Estudios de derecho judicial*, nº 132, 2007, pág. 225.

Sobre el carácter no absoluto de los derechos de los contribuyentes europeos como resultado del reconocimiento de las libertades fundamentales puede consultarse ALIAGA AGULLÓ, E. "Libertades fundamentales y capacidad económica en el ámbito del Derecho de la Unión Europea", en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 162, 2014, pág. 54.

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

garantizar la eficacia de los controles fiscales, la necesidad de garantizar la recaudación de los tributos, la lucha contra el fraude fiscal y el reparto equilibrado del poder tributario⁴¹.

Una de las exigencias imperativas de interés general que podría ser alegada por las autoridades españolas para justificar la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y su régimen jurídico es la necesidad de luchar contra la evasión fiscal. Sobre este extremo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha establecido que "una medida nacional que restrinja la libre circulación de capitales puede estar justificada cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales, desprovistos de realidad económica, cuyo único objetivo sea obtener una ventaja fiscal"⁴².

Sin embargo, conforme a reiterada jurisprudencia del citado Tribunal "sólo cabe admitir una justificación basada en la lucha contra el fraude fiscal cuando tenga por objeto montajes puramente artificiales destinados a eludir la norma fiscal, lo que excluye toda presunción general de fraude. Por lo tanto, una presunción general de evasión o de fraude fiscales no puede bastar para justificar una medida fiscal que vaya en detrimento de los objetivos del Tratado"⁴³.

Junto a la necesidad de luchar contra el fraude fiscal, otra de las causas que podría alegarse para justificar la medida objeto de este estudio es la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales como consecuencia de la mayor complejidad existente para el desarrollo de dichas actuaciones de comprobación e investigación cuando concurre un elemento internacional.

A efectos de su aceptación por parte del Tribunal de Justicia, no debemos perder de vista que es jurisprudencia reiterada del citado Tribunal que la normativa europea sobre cooperación administrativa, actualmente, la Directiva 2011/16/UE⁴⁴

41 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.; CALDERÓN CARRERO, J.M. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE relativa a las libertades fundamentales y derechos de los contribuyentes en el marco de los impuestos directos", en CARMONA FERNÁNDEZ, N. *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Madrid: Wolters Kluwer, 2017, págs. 1115-1116. Un análisis detallado de las exigencias imperativas de interés general puede encontrarse en las páginas 1116 a 1124 del citado capítulo.

42 Fragmento extraído de la STJUE de 17 de septiembre de 2009 (C- 182/08, Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG contra Finanzamt München II), apartado 89.

43 Véase la STJUE de 11 de octubre de 2007 (C-451/51, Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) contra Directeur général des impôts), apartado 91; la STJUE de 19 de noviembre de 2009 (C-540/07, Comisión contra República Italiana), apartado 58; y la STJUE de 28 de octubre de 2010 (C-72/09, Etablissements Rimbaud SA contra Directeur général des impôts), apartado 34.

En relación con la necesidad de que la norma en cuestión se aplique únicamente a montajes puramente artificiales pueden consultarse la STJUE de 16 de julio de 1998 (C-264/96, Imperial Chemical Industries pic (ICI) contra Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)), apartado 26; la STJUE de 12 de diciembre de 2002 (C-324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH contra Finanzamt Steinfurt), apartado 37; la STJUE de 21 de noviembre de 2002 (C-436/00, X e Y contra Riksskatteverket), apartado 61; la STJUE de 12 de septiembre de 2006 (C-196/04, Cadbury Schweppes plc. y Cadbury Schweppes Overseas Ltd contra Commissioners of Inland Revenue), apartados 50 y 51; y la STJUE de 19 de marzo de 2007 (C-347/04, Rewe Zentralfinanz eG contra Finanzamt Köln-Mitte), apartado 51.

44 Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

“puede ser invocada por un Estado miembro con el fin de obtener de las autoridades competentes de otro Estado miembro todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos comprendidos en el ámbito de dicha Directiva”⁴⁵.

Es más, a pesar de los límites aplicables en materia de intercambio de información entre Estados miembros regulados en el artículo 17 de la Directiva 2011/16/UE, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha concluido que la imposibilidad de solicitar la colaboración de otro Estado miembro no puede servir para justificar una restricción a una libertad fundamental, ya que “nada impediría que las autoridades fiscales afectadas exigieran al contribuyente las pruebas que estimasen necesarias para la liquidación correcta de los impuestos de que se trate”⁴⁶.

En relación con esta causa de justificación debemos realizar una precisión de su alcance cuando se alegue respecto de una norma que resulta de aplicación a supuestos en los que están implicados países miembros del Espacio Económico Europeo, ya que la Directiva 2011/16/UE “crea un marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros que no existe entre éstas y las autoridades de un país tercero si éste no ha asumido ningún compromiso de asistencia mutua”. Por este motivo, cuando la aplicación de una normativa nacional se vincule al cumplimiento por parte del contribuyente de determinados requisitos “cuya observancia sólo puede ser comprobada recabando información de las autoridades competentes de un país tercero”, las autoridades nacionales estarían facultadas para denegar su aplicación a un contribuyente residente en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo. Para ello, debe resultar imposible obtener la información necesaria debido “a la inexistencia de una obligación convencional de dicho país de proporcionar la información”⁴⁷.

45 Véase la STJUE de 28 de enero de 1992 (C-204/90, Hanns-Martin Bachmann contra État Belge), apartado 18; la STJUE de 28 de enero de 1992 (C-300/90, Comisión contra Reino de Bélgica), apartado 11; la STJUE de 3 de octubre de 2002 (C-136/00, Rolf Dieter Danner), apartado 49; la STJUE de 29 de marzo de 2009 (C-347/04, Rewe Zentralfinanz eG contra Finanzamt Köln-Mitte), apartado 56; y la STJUE de 11 de octubre de 2007 (C-451/05, Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) contra Directeur général des impôts), apartado 92.

A pesar de que las Sentencias citadas se dictaron cuando estaba en vigor la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros, nos referimos a la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, debido a que es en la norma en la que se regula el marco actual de la cooperación administrativa.

46 En este sentido pueden consultarse, de nuevo, la STJUE de 28 de enero de 1992 (C-204/90, Hanns-Martin Bachmann contra État Belge), apartado 20; la STJUE de 28 de enero de 1992 (C-300/90, Comisión contra Reino de Bélgica), apartado 13; la STJUE de 3 de octubre de 2002 (C-136/00, Rolf Dieter Danner), apartado 50; la STJUE de 29 de marzo de 2009 (C-347/04, Rewe Zentralfinanz eG contra Finanzamt Köln-Mitte), apartado 57; y la STJUE de 11 de octubre de 2007 (C-451/05, Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) contra Directeur général des impôts), apartado 95.

Véase a este respecto ALIAGA AGULLÓ, E. “Libre circulación de capitales e Impuesto sobre Sucesiones. El caso Theodor Jäger”, en *Noticias de la Unión Europea*, nº 304, 2010, págs. 74-75.

47 Véase la STJUE de 18 de diciembre de 2007 (C-101/05, Skatteverket contra A), apartado 63; la STJUE de 19 de noviembre de 2009 (C-540/07, Comisión contra República Italiana), apartados 69

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

Una vez que el Tribunal de Justicia determina que existe una causa de justificación para la introducción de una medida que restrinja cualquiera de las libertades fundamentales recogidas en el TFUE, el citado Tribunal procede a comprobar si la medida es proporcionada para la consecución del fin que persigue y no va más allá de lo necesario para conseguirlo, es decir, si cumple con las exigencias del principio de proporcionalidad. De esta manera, siguiendo a RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, el principio de proporcionalidad se configura como un “criterio modulador”, ya que “juega un papel de primer orden en la valoración y medición de toda la actividad de intervención pública exigiendo que sea útil en relación con su fin, necesaria en relación con el resto de posibles medios y equilibrada en su relación entre los costes y perjuicios que entraña”⁴⁸.

El principio de proporcionalidad “es un principio relativo o de relación, toda vez que no actúa como valor o criterio en un modo abstracto, sino que necesita de la relación de otros dos elementos en conflicto, de tal modo que mide como debe desarrollarse esta relación en el caso concreto”⁴⁹. Este principio ostenta la particularidad de que no se encuentra regulado de forma expresa en el TUE ni en el TFUE, sino que es un principio cuyo reconocimiento y alcance ha sido jurisprudencialmente establecido por el Tribunal de Justicia. Siguiendo a DI PIETRO, “el Tribunal de Justicia ha reconocido la proporcionalidad como un principio común del procedimiento administrativo, con su consiguiente aplicabilidad a los procedimientos del derecho derivado sin distinción en el ámbito tributario”⁵⁰.

Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, “de conformidad con el principio de proporcionalidad, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata”. Junto a ello, matiza el citado Tribunal que, “si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin”⁵¹.

Del esquema de trabajo que el Tribunal de Justicia emplea para proceder a la interpretación y aplicación de las libertades fundamentales en materia tributaria

y 70; y la STJUE de 19 de julio de 2012 (C-48/11, Veronsaajien oikeudenvlontayksikkö contra A Oy), apartado 36.

48 RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. “El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria”, en *InDret: Revista para el análisis del Derecho*, nº 3, 2012, pág. 12.

49 FORNIELES GIL, A. El principio de proporcionalidad. DI PIETRO, A.; TASSANI, T. (Dir) *Los principios europeos del Derecho Tributario*, Barcelona: Atelier, 2015, pág. 137.

50 DI PIETRO, A. “El futuro tributario de la Unión Europea: del mercado al ordenamiento jurídico, de las libertades económicas a los principios de la imposición”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 116, 2002, págs. 577-578.

51 Sobre este particular pueden consultarse la STJUE de 18 de diciembre de 1997 (Asuntos acumulados C-285/94, C-340/95, C-401/95 and C-47/96, Molenheide y otros), apartados 46 y 47; la STJUE de 27 de septiembre de 2007 (C-409/04, Teleos PLC), apartados 52 y 53; y la STJUE de 21 de febrero de 2008 (C-271/06, Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG contra Finanzamt Malchin), apartados 19 y 20.

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

puede deducirse que el juicio de proporcionalidad se articula sobre la base de dos exigencias. Por un lado, las medidas nacionales deben ser adecuadas al objetivo que pretenden conseguir, lo que se conoce como el “test de la adecuación o idoneidad de la norma”. Por otro, dichas medidas no deben ir más allá de lo necesario, lo que implica que no deben existir medios menos restrictivos para conseguir el fin que se pretende y se identifica como “test de necesidad”⁵².

Por todo lo expuesto, atendiendo al régimen sancionador aplicable en caso de falta de presentación o presentación fuera de plazo, de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero y la interpretación que ha venido realizando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de las exigencias imperativas de interés general y del principio de proporcionalidad, debemos concluir que dicho régimen puede ser declarado contrario a las libertades fundamentales reguladas en el TFUE antes mencionadas.

A este respecto, coincidimos con los argumentos aportados por la Comisión Europea en su Dictamen motivado de febrero de 2017, en el que concluye que los Estados miembros poseen medios suficientes para obtener información sobre los bienes y derechos situados en el extranjero con el fin de liquidar los impuestos correspondientes. Además, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la lucha contra el fraude fiscal nunca puede servir para justificar la aplicación de una presunción general de evasión o fraude fiscal, que es lo que parece desprenderse del desproporcionado régimen sancionador aplicable al incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de la obligación de información objeto de análisis en este estudio.

4. CONSIDERACIONES FINALES

A pesar de que nos hemos referido a las diferentes exigencias imperativas de interés general que pueden ser alegadas por las autoridades españolas ante el TJUE, debemos manifestar nuestras dudas respecto de la aplicación a este supuesto de las exigencias relativas a la lucha contra el fraude fiscal y a la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales.

52 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.; CALDERÓN CARRERO, J.M. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE relativa a las libertades fundamentales y derechos de los contribuyentes en el marco de los impuestos directos”, ob.cit., págs. 1124-1125.

Pueden consultarse a este respecto la STJUE de 25 de julio de 1991 (C- 76/90, Manfred Säger contra Denemeyer & Co. Ltd), apartado 15; la STJUE de 12 de diciembre de 1996 (C-3/95, Reischbüro Broede contra Gerd Sandker), apartado 28; la STJUE de 4 de junio de 2002 (C-367/98, Comisión contra República Portuguesa), apartado 49; la STJUE de 11 de octubre de 2007 (C-451/05, Européenne et Luxembourgeoise d’investissements SA (ELISA) contra Directeur général des impôts), apartado 82; la STJUE de 18 de diciembre de 2007 (C- 101/05, Skatteverket contra A), apartado 56; la STJUE de 17 de septiembre de 2009 (C- 182/08, Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG contra Finanzamt München II), apartados 92 y 93; la STJUE de 8 de julio de 2010 (C- 171/08, Comisión contra República Portuguesa), apartado 69; la STJE de 28 de octubre de 2010 (C-72/09, Établissements Rimbaud SA contra Directeur Général des impôts), apartado 33; la STJUE de 7 de abril de 2011 (Asunto C-20/09, Comisión contra República Portuguesa), apartado 61; y la STJUE de 7 de septiembre de 2004 (C-319/02, Petri Manninen), apartado 29.

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

En cuanto a la necesidad de luchar contra el fraude fiscal, debe tenerse presente que el Tribunal de Justicia ha interpretado dicha causa de justificación en el sentido de que se exige que la medida en cuestión tenga por objeto únicamente montajes puramente artificiales. De esta manera, su aplicación se excluye en aquellos supuestos en los que la medida nacional se fundamenta en una presunción general de evasión o de fraude fiscal, circunstancia que, sin duda, se produce en el régimen de la declaración de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Por su parte, la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales se trata de fundamentar en la mayor complejidad que puede predicarse del desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación por parte de las Administraciones tributarias nacionales cuando en el caso concreto concurre un elemento internacional. Sin embargo, teniendo en cuenta los avances producidos en los últimos años en materia de cooperación administrativa antes expuestos no parece que concurren en el presente caso los requisitos necesarios para que pueda apreciarse esta exigencia imperativa de interés general.

El análisis del régimen sancionador aparejado al cumplimiento extemporáneo de la obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero regulada en la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria nos lleva a concluir que, aunque el mismo pudiera justificarse por su objetivo de luchar contra la evasión y elusión fiscales, sus consecuencias resultan contrarias a las exigencias del principio de proporcionalidad. Por tanto, dicho régimen supone una vulneración de las citadas libertades fundamentales al derivar en un tratamiento diferente aplicable a los sujetos que son titulares de bienes y derechos situados en territorio español que a los que son titulares de bienes y derechos situados en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

En primer lugar, porque las sanciones aplicables a la presentación fuera de plazo o a la presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos reguladas en el apartado segundo de la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria son considerablemente superiores al importe de las sanciones fijadas en el caso de que el incumplimiento de la obligación de declarar se produzca respecto de obligaciones de información de alcance exclusivamente nacional.

En segundo lugar, debido a que la presunción de ganancias patrimoniales no justificadas y la presunción de obtención de rentas constituyen una sanción encubierta, ya que en ambos regímenes se excluye la posibilidad de que el contribuyente acredite que los bienes y derechos situados en el extranjero sobre los que no ha cumplido en tiempo y forma con su correspondiente obligación de declaración de información fueron adquiridos en ejercicios prescritos. En cambio, esta posibilidad sí está prevista en nuestro ordenamiento jurídico cuando los bienes y derechos están situados en territorio español.

Sobre este extremo, consideramos especialmente interesante que, en su Resolución de 16 de enero de 2019, el TEAC haya aceptado la prueba indiciaria como suficiente para acreditar que los bienes incluidos en una declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero presentada fuera de plazo fue-

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

ron adquiridos con cargo a rentas declaradas. A estos efectos, resulta importante valorar el período de tiempo transcurrido desde que se adquirieron los bienes y derechos que son objeto de declaración informativa hasta que surge la obligación de presentar la citada declaración.

En tercer y último lugar, en los casos en los que se produce la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, la sanción del 150% sobre las cantidades previamente no declaradas es muy superior al importe de los recargos por declaración extemporánea del artículo 27 de la Ley General Tributaria. A nuestro juicio, esta diferencia debe considerarse desproporcionada, sobre todo teniendo en cuenta que el régimen de la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012 se refiere al cumplimiento extemporáneo de una obligación tributaria formal, no debiendo necesariamente derivar su incumplimiento en una liquidación de una deuda tributaria previamente no ingresada. Según hemos expuesto, esta situación contrasta con la reducción a la mitad de la sanción de los límites mínimo y máximo previstos en el Anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva (UE) 2018/822 en la que se regula la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal citado. En ambos supuestos, nos encontramos ante una obligación tributaria formal cuyo objetivo principal es la lucha contra la evasión y elusión fiscal, por lo que entendemos que la mencionada diferencia en relación con el régimen sancionador aplicable en caso de cumplimiento extemporáneo resulta injustificada y refuerza, de manera decisiva, los argumentos esgrimidos en favor de la desproporcionalidad del régimen sancionador aplicable al incumplimiento de la obligación de declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

5. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- ALIAGA AGULLÓ, E. "Libre circulación de capitales e Impuesto sobre Sucesiones. El caso Theodor Jäger", en *Noticias de la Unión Europea*, nº 304, 2010.
- "Libertades fundamentales y capacidad económica en el ámbito del Derecho de la Unión Europea", en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 162, 2014.
- BERTRÁN GARCÍA, M; GARCÍA CARACUEL, M. "El establecimiento de la obligación de información sobre bienes y calores en el extranjero vinculada a la imputación de ganancias patrimoniales no justificadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, nº 4, 2013.
- BIZIOLI, G. El principio de no discriminación. En DI PIETRO, A.; TASSANI, T. (Dir) *Los principios europeos del Derecho Tributario*, Barcelona: Atelier, 2015.
- CARRERAS MANERO, O. "A vueltas con la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero" *Crónica Tributaria*, nº 155, 2015.
- CHEVALIER, B. "La libre circulación de personas y sus efectos sobre la soberanía fiscal de los Estados miembros", en *Estudios de derecho judicial*, nº 132, 2007.
- DI PIETRO, A. "El futuro tributario de la Unión Europea: del mercado al ordenamiento jurídico, de las libertades económicas a los principios de la imposición", en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 116, 2002.

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (Laura Soto Bernabeu)

- FALCÓN Y TELLA, R. "El Anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero", en *Quincena Fiscal* nº 10, 2012.
- FORNIELES GIL, A. El principio de proporcionalidad. En DI PIETRO, A.; TASSANI, T. (Dir) *Los principios europeos del Derecho Tributario*, Barcelona: Atelier, 2015.
- GARCIA CARACUEL, M. "El principio de libre circulación de capitales en el Espacio Económico Europeo (STJCE, de 11 de junio de 2009, As. C-521/07), en *Noticias de la Unión Europea*, nº 316, 2011.
- GARCÍA NOVOA, C. La prescripción del tributo en la Ley General Tributaria de 2003: aspectos conceptuales y prácticos, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (Dir.); COLLADO ZURRITA, M.A.; ZORNOZA PÉREZ, J. "*Tratado sobre la Ley General Tributaria (Tomo I)*", Navarra: Aranzadi, 2010.
- Comentario a la Ley 7/2012 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. Infracciones y sanciones, en *Comentarios a la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal*. Dir. TEJERIZO LÓPEZ, J.M., Navarra: Aranzadi, 2013.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.; CALDERÓN CARRERO, J.M. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE relativa a las libertades fundamentales y derechos de los contribuyentes en el marco de los impuestos directos", en CARMONA FERNÁNDEZ, N. *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Madrid: Wolters Kluwer, 2017.
- MARTÍNEZ GINER, L.A. "El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK", en *Quincena Fiscal*, nº 19, 2012.
- "La seguridad jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración tributaria: Doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de Ley", en *Quincena Fiscal* nº, 20, 2015.
- MORENO GONZÁLEZ, S. "Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información", en *Crónica Tributaria*, nº 146, 2013.
- ORENA DOMÍNGUEZ, A. "Medidas de lucha contra el fraude fiscal", en *Revista Quincena Fiscal*, nº 3, 2014.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. "La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero", en *Quincena Fiscal*, nº 4, 2013.
- PELÁEZ MARTOS, J. MARÍA.; SANTOLAYA BLAY, M. *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*. Valencia: Wolters Kluwer, 2013.
- PÉREZ ROYO, F.; CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Navarra: Aranzadi, 2018.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. "El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria", en *InDret: Revista para el análisis del Derecho*, nº 3, 2012.
- ROZAS VALDÉS, J.A. "El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero", en *Revista Técnica Tributaria*, nº 109, 2015.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. "Sanciones "indirectas" o "impropias" en Derecho tributario", en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 91, 1996.
- SOTO BERNABEU, L. La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero a la luz del derecho de la Unión Europea, en *Conflictos actuales en Derecho Tributario. Homenaje a la Profesora Doctora Manuela Fernández Junquera*. Navarra: Aranzadi, 2017.
- "La residencia y el establecimiento permanente como punto de conexión en la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero", en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 3, 2018.

Normas de publicación

La revista *Nueva Fiscalidad*, editada por Dykinson y dirigida por Isaac Merino Jara, es una publicación especializada en el ámbito del Derecho Tributario de periodicidad trimestral que ofrece una información tributaria actual y rigurosa. Su finalidad es el estudio y la crítica razonada con la prontitud que hoy demanda el mundo de la fiscalidad. Una producción de normas y sentencias fiscales cada vez más abundante requiere una respuesta adecuada desde una perspectiva científica. Está dirigida a personal docente e investigador e igualmente a profesionales que desarrollen sus actividades, tanto en el sector privado como en el sector público, en el campo del Derecho y Jurisprudencia.

La revista *Nueva Fiscalidad* está indexada y presente en los principales catálogos bases de datos nacionales e internacionales: DICE (Difusión y Calidad Editorial de las Revistas Españolas de Humanidades Ciencias Sociales y Jurídicas, CSIC-ANECA); IN-RECJ (Índice de impacto de Revistas Españolas de Ciencias Jurídicas); LATINDEX (Sistema Regional de Información en Línea para Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal); DIALNET (Servicio de Alertas Informativas y de acceso a los contenidos de la literatura científica hispana); COMPLUDOC; y REBIUN (Red de Bibliotecas Universitarias); entre otras.

Los trabajos enviados a la revista para las secciones de estudios y comentarios de jurisprudencia y doctrina administrativa deberán ser originales e inéditos y no estar presentados para su publicación en ningún otro medio.

Dichos trabajos podrán remitirse por correo a la dirección electrónica *info@dykinson.com* o bien al director, a los coordinadores o a la secretaria de la revista. Los originales podrán también enviarse en soporte informático, acompañado de copia en papel.

Los trabajos, que deberán estar redactados en lengua española, se presentarán en formato Word y su extensión estará comprendida entre 25 y 35 folios, con interlineado sencillo y fuente *times new roman* tamaño 12 en texto y 10 en notas a pie.

En cada trabajo deberá aparecer, en primer término, el título del mismo y, a continuación, el autor, con sus datos profesionales. Asimismo, deberá incorporarse un sumario que recoja los diversos apartados en que se divide el trabajo. Todos los originales que se envíen para su publicación habrán de ir acompañados de un resumen/*abstract* del contenido de un centenar de palabras, aproximadamente y entre tres y seis palabras clave, con su correspondiente traducción al inglés.

En un fichero aparte, se adjuntará una hoja a efectos administrativos en el que reflejará el título del trabajo y los datos del autor o autores (dirección, NIF, nú-

Normas de publicación

mero de teléfono, correo electrónico, profesión o cargo y, en su caso, organismo, institución o empresa para la que trabaje.

La bibliografía del estudio, tanto a pie de página como al final del artículo se citará de la siguiente manera:

Monografía: Autor (Autores): Título de la obra, Editorial, Lugar, Año, Páginas.

Artículo o capítulo de libro: Autor (Autores): "Título del artículo", Nombre de la revista o publicación, Editorial, Lugar (en su caso), Número, Año, Páginas.

Si se realizan referencias a sitios de Internet deberá indicarse la última fecha en que fueron consultados.

Los trabajos deberán contener una recopilación bibliográfica final.

La Dirección de la Revista Nueva Fiscalidad examinará todos los artículos relacionados con el mencionado objeto de estudio que le sean remitidos. Una vez recibidos los trabajos, se acusará recibo de los mismos a los autores. Tras ello, cada trabajo será sometido al criterio de evaluadores externos anónimos (*doble referee*), actuando como criterios de selección, en especial, la originalidad de las aportaciones, el nivel científico y el rigor. Los trabajos podrán ser aceptados, sujetos a revisiones mayores o menores, o rechazados. No se publicarán los trabajos que tengan dos evaluaciones negativas. La decisión que se adopte será comunicada a los autores, indicando las razones para la aceptación, revisión o rechazo del original.

Nueva Fiscalidad no comparte necesariamente los criterios expresados en la misma por los autores, siendo responsables éstos del contenido de sus trabajos.

NUEVA FISCALIDAD

BOLETÍN DE SUSCRIPCIÓN

Deseo suscribirme a la Revista Nueva Fiscalidad (año 2020)

- Abonaré la cantidad de 200 Euros (IVA incluido) por suscripción anual (4 números) para España
- Abonaré la cantidad de 275 Euros (IVA incluido) por suscripción anual (4 números) para Europa
- Abonaré la cantidad de 350 Euros (IVA incluido) por suscripción anual (4 números) para el resto del Mundo

NOMBRE Y APELLIDOS _____ D.N.I. _____

EMPRESA _____ N.I.F. _____

PROFESIÓN _____ ESPECIALIDAD _____

DIRECCIÓN _____ C. Postal _____

POBLACIÓN _____ PROVINCIA _____

TELÉFONO/S _____ FAX _____

E-Mail _____

Efectuaré el pago mediante:

DOMICILIACIÓN BANCARIA

Titular de la Cuenta: _____

Banco/Caja: _____

Datos Bancarios:

ENTIDAD	OFICINA	DC	NUMERO DE CUENTA

FIRMA (imprescindible) _____ de _____ de _____

Remitir a: DYKINSON, S.L.
Meléndez Valdés, 61
28015 Madrid (España)

Acepto que mis datos sean incluidos en un fichero confidencial para futuras comunicaciones de DYKINSON S.L. Si deseo consultarlos, rectificarlos o cancelarlos lo comunicaré a DYKINSON S.L. c/ Meléndez Valdés, 61, 28015 Madrid, según L.O. 15/1999, de 13 de diciembre.

**MANTÉNGASE INFORMADO
DE LAS NUEVAS PUBLICACIONES**

**Suscríbase gratis
al boletín informativo
www.dykinson.com**

Y benefíciense de nuestras ofertas semanales

