

## CAPÍTULO 11

# LA RESIDENCIA Y EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO PUNTOS DE CONEXIÓN EN LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO\*

LAURA SOTO BERNABEU

Profesora Ayudante

Universidad Miguel Hernández de Elche

### 1. INTRODUCCIÓN

La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero regulada en la Disposición Adicional 18ª de nuestra Ley General Tributaria (en adelante LGT) se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico tras la aprobación 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. Mediante esta norma se incorporaron a nuestro ordenamiento una «*batería de medidas novedosas*»<sup>1</sup> tales como la limitación de pagos en efectivo (artículo 7 Ley 7/2012), la posibilidad de adopción de medidas cautelares durante la tramitación de procedimientos de aplicación de los tributos o tras la presentación de denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública (apartados 5 y 8 del artículo 81 LGT) y la obligación de información objeto del presente estudio, siendo la finalidad principal de las mismas la prevención y lucha contra el fraude fiscal<sup>2</sup>.

Nos encontramos ante una obligación tributaria formal de información de carácter anual<sup>3</sup> que, en función de lo establecido en el artículo 2 de la Orden HAP/72/2013, 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

---

\* Este trabajo se enmarca en el en el Proyecto de I+D (Convocatoria 2015) concedido por el Ministerio de Economía y Competitividad, bajo el título “La Seguridad Jurídica en el Ordenamiento Tributario”, Referencia DER2015-68072-P (MINECO/FEDER), cuyos investigadores principales son la Profesora Begoña Pérez Bernabeu y el Profesor Jorge Martín López.

<sup>1</sup> Terminología empleada en la 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.

<sup>2</sup> FUSTER GÓMEZ, M; S. KEDERMAN, A. (2014), págs. 1-2.

<sup>3</sup> El carácter anual de la citada obligación de información se establece en su desarrollo reglamentario, si bien, en el artículo 7 de la Orden HAP/72/2013 fue donde se estableció 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.

de la LGT<sup>4</sup> que sean o hayan sido titulares en cualquier momento del año al que se refiera la declaración, o sean titulares reales conforme a lo previsto en el artículo 4.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo<sup>5</sup>, de determinados bienes y derechos que se clasifican de manera general en tres categorías que serán expuestas durante el desarrollo del presente trabajo.

Del examen del contenido de la citada obligación, aspecto que se desarrollará en el apartado 2º de este trabajo, se observa que la obligación de información establecida en la Disposición Adicional 18ª resultará exigible al titular de los citados bienes y derechos cuando sea residente o tenga la consideración de establecimiento permanente (en adelante EP) en España a efectos de la normativa interna ya que nos encontramos ante una obligación de información establecida en el ámbito nacional. Sin embargo, esta afirmación no evita que se planteen ciertos interrogantes que derivan de la posibilidad de que el sujeto obligado provenga de un país con el que España tiene suscrito un Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI) y que la aplicación de las normas determinantes de la residencia o de la existencia de EP de la normativa interna española y del CDI den lugar a resultados diferentes. A pesar de que el ámbito objetivo de los CDI es la imposición de renta y en ocasiones patrimonio, resulta interesante plantearse la posibilidad de que la aplicación de los criterios determinantes de la residencia o de la existencia de EP establecidos en la normativa interna aplicables a la determinación del ámbito subjetivo de la citada obligación de información puedan dar lugar a resultados distintos que los derivados de la aplicación de los criterios establecidos en un CDI a efectos de la imposición sobre renta y patrimonio lo que consideramos una situación indeseada y que debe solucionarse dando prioridad a los criterios establecidos en los CDI.

Junto a lo anterior, resulta obligado hacer referencia a que en la actualidad España está siendo objeto de un Procedimiento de Infracción (nº de referencia 4330/2014) iniciado por la Comisión Europea por considerar que la citada obligación de información puede vulnerar el principio europeo de libre circulación de capitales así como que su incumplimiento o cumplimiento defectuoso deriva en la aplicación de un régimen sancionador desproporcionado. De este modo, los motivos

---

<sup>4</sup> Artículo 35.4 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. «Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición»

<sup>5</sup> Artículo 4.2 Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. «A los efectos de la presente Ley, se entenderá por titular real:

La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.

La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes.

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

de la Comisión Europea así como el desarrollo y estado actual del procedimiento (el día 15 de febrero de 2017 se envió a España el dictamen motivado) constituirán el contenido del apartado 3 de este trabajo<sup>6</sup>.

Finalmente conviene hacer alusión a que en los últimos meses se ha venido suavizando la aplicación "automática" del régimen sancionador asociado al incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la citada obligación de información, algo que parecía desprenderse de la lectura de su régimen jurídico. Primero, la Administración tributaria anuló una multa del 150% impuesta a un contribuyente por presentar el Modelo 720 fuera de plazo sin requerimiento previo tras haber sido dicha multa recurrida por el interesado, si bien se ha mantenido la liquidación como ganancia patrimonial no justificada imputada al periodo impositivo más antiguo de los no prescritos<sup>7</sup>. Más tarde, el TEAR de la Comunidad Valenciana en su Resolución de 30 de noviembre de 2017 consideró que, si bien la dureza del régimen sancionador aplicable está justificada por resultar de aplicación a conductas especialmente indiciarias de una posible defraudación tributaria, es éste mismo motivo el que exige extremar la diligencia de la Administración en cuanto a que no haya duda alguna de la concurrencia de la culpabilidad. Es decir, el TEAR de la Comunidad Valenciana rechazó expresamente el carácter automático de la sanción por incumplimiento del deber de presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Esta nueva postura de la Administración tributaria y del TEAR de la Comunidad Valenciana constituye un aspecto sobre el que reflexionar atendiendo a las posibles consecuencias que pueda tener esta nueva posición respecto de las dudas sobre la automaticidad de las sanciones que plantea la Comisión Europea. Sobre este aspecto, no debemos perder de vista que la existencia de un incumplimiento es apreciada por el TJUE tomando en consideración la situación del Estado miembro en el momento que expiró el plazo señalado en el dictamen motivado. Así lo ha venido interpretando el TJUE en sus sentencias de 27 de octubre de 2005 (*Asunto Comisión/Italia*, C-525/03, apartado 14), y Sentencia de 6 de diciembre de 2007 (*Asunto Comisión/Alemania*, C-456/05, apartado 15).

## 2. OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

La obligación de información establecida en la DA 18ª de la LGT fue desarrollada mediante el RD1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por RD 1794/2008, de 3 de noviembre<sup>8</sup>, que introdujo los artí-

<sup>6</sup> El estado del procedimiento se puede conocer en la siguiente dirección web introduciendo el número de referencia indicado. Sitio web de la Comisión Europea:

[http://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement\\_decisions/?lang\\_code=es](http://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?lang_code=es)

<sup>7</sup> <http://www.expansion.com/juridico/sentencias/2016/07/13/578673b1468aeb35248b4590.html>

<sup>8</sup> Entre las novedades que introdujo el desarrollo de la citada Disposición Adicional destaca la determinación de quienes son los «obligados tributarios» a que se refiere el apartado 1 de la citada Disposición, la aclaración de qué consti-

culos 42 bis, 42 ter y 54 bis en el RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Posteriormente se publicó la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprobó el Modelo 720, correspondiente a la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero a la que se refiere la Disposición Adicional 18ª de la LGT y donde se determinaron el lugar, forma, plazo y el procedimiento para la presentación de dicha declaración.

## 2.1. Contenido de la obligación de información

Haciendo una breve referencia al contenido de la citada obligación, la DA 18ª introdujo en nuestro ordenamiento jurídico una nueva obligación tributaria formal, en virtud de la cual, los obligados tributarios incluidos en su ámbito de aplicación deben suministrar a la Administración tributaria información sobre tres categorías de bienes y derechos, categorías que se desarrollan en los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del RD 1065/2007 y que pueden resumirse en:

- Cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio.
- Títulos, activos, valores o derechos representativos de capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, que se encuentren depositados o situados en el extranjero. También se incluyen en esta categoría los seguros de vida o invalidez y las rentas vitalicias o temporales como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.
- Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

## 2.2. Ámbito subjetivo de aplicación

En la Ley 7/2012 se establecía genéricamente que la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero recaía sobre los «obligados tributarios». Fue mediante su desarrollo reglamentario, con la aprobación del RD 1558/2012, de 15 de noviembre (que introdujo en el RD 1065/2007, de 27 de julio, los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis), cuando se definió con mayor precisión el contenido de la nueva obligación de información<sup>9</sup>.

Del análisis de los artículos mencionados se observa que son sujetos obligados a suministrar dicha información a la Administración tributaria, las personas físicas y jurídicas residentes en

---

tuye un dato y qué un conjunto de datos a los efectos de determinar la sanción correspondiente, la inexistencia de la obligación de informar cuando el valor de los bienes y derechos incluidos en las tres categorías establecidas en el apartado 1 de la misma no superen los 50.000 € o la ausencia de obligación de presentar la declaración en los años sucesivos (se trata de una obligación anual) cuando el valor conjunto de los bienes previstos en una de las categorías mencionadas experimente un incremento superior a 20.000 €.

<sup>9</sup> CALVO VÉRGEZ, J. (2014), págs.159-160.

España, los establecimientos permanentes situados en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades determinadas en el artículo 35.4 de la LGT, que sean titulares<sup>10</sup> (tomador o beneficiario en el caso de los seguros de vida o invalidez y las rentas temporales o vitalicias, respectivamente) de los citados bienes y derechos o sean considerados titular real a los efectos de lo establecido en el artículo 4.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

Como puede observarse el criterio delimitador del ámbito subjetivo de aplicación de la citada obligación es la residencia y la existencia de EP, de modo que para determinar quiénes son los sujetos obligados debemos acudir a la normativa interna española al tratarse de una obligación de información introducida en el ámbito nacional<sup>11</sup>.

Por un lado, según lo establecido en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las personas físicas serán residentes en España cuando:

- Permanezcan en España más de 183 días durante el año natural<sup>12</sup>.
- Radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, ya sea de forma directa o indirecta. A estos efectos se entenderá que el contribuyente tiene

---

<sup>10</sup> En este punto hay que tener en cuenta dos aspectos importantes. Por un lado, la particularidad establecida en el artículo 42 bis del RD 1065/2007 y es que respecto de las cuentas situadas en el extranjero se encuentran también obligados a presentar el Modelo 720 aquellos sujetos que figuren como representantes, autorizados, beneficiarios o quienes tengan poderes de disposición. Y por otro lado, que también están obligados a suministrar dicha información quienes a pesar de no ostentar tal condición a 31 de diciembre del año al que se refiera la declaración, hayan sido titulares, tomadores o beneficiarios y en el caso de las cuentas corrientes representantes, autorizados o beneficiarios de tales cuentas o hayan tenido poderes de disposición en cualquier momento de dicho año.

En tales supuestos nos encontramos con situaciones en las que respecto de una misma cuenta existe más de una persona, física o jurídica, obligada a suministrar información a la Administración tributaria, lo que plantea varios interrogantes. Por un lado, en cuanto al propio concepto de «poder de disposición» ya que se trata de un concepto jurídico indeterminado, y por otro lado, se produce la circunstancia de que con la actual redacción, el hecho de que el titular haya cumplido con la obligación de información no exime al autorizado, representante, beneficiario o a quien tenga poder de disposición de cumplir con su correspondiente obligación de información y por tanto, su incumplimiento conlleva la aplicación del régimen sancionador establecido al respecto. En este último caso, se viene considerando que en el caso de que el titular cumpliera con la obligación establecida en la DA 18ª, si el autorizado, beneficiario, etc. incumpliera con su obligación, no debería sancionarse dicho incumplimiento. Véase a este respecto SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (2012), págs. 113-114 y PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2013), págs. 39-41.

<sup>11</sup> En la Exposición de Motivos de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero se justifica la elección de la residencia como punto de conexión al establecer que “en lo referente a los obligados tributarios que han de cumplir con la citada obligación de información, es necesario señalar que ésta reviste carácter general, no ligada a un impuesto específico, lo que ha motivado que la normativa haya usado como criterio delimitador un concepto amplio como es el de residencia”.

<sup>12</sup> En dicho artículo se especifica que para determinar este período de permanencia se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país si bien, en el caso de que se trate de un país considerado como paraíso fiscal la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia. Del mismo modo, en dicho período de permanencia no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas. Véase MEDINA CEPERO, J. R. (2006), 110-112.

su residencia habitual en España cuando resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de él, salvo prueba en contrario.

En este punto, conviene hacer una breve referencia al régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados al territorio español previsto en el artículo 93 de la LIRPF. Según lo establecido en este artículo, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español pueden optar, siempre que cumplan ciertas condiciones, por tributar mediante un régimen especial que implica la determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas establecidas en la LIRNR para aquellas rentas obtenidas sin mediación de un EP, manteniendo los mismos la condición de contribuyentes por el IRPF. Sentado lo anterior, de la lectura de la Disposición Adicional 18ª podría concluirse que los trabajadores desplazados eran sujetos obligados a la presentación de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero debido a que el elemento determinante del ámbito subjetivo de aplicación de la citada obligación de información era la residencia en territorio español. Sin embargo, en la Exposición de Motivos de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, se establece la posibilidad que otorga el apartado 3º de la Disposición Adicional 18ª de que las leyes de diversos tributos puedan establecer consecuencias específicas en caso de incumplimiento de la obligación de información, ante lo que tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como la Ley sobre el Impuesto de Sociedades «han regulado consecuencias específicas para los contribuyentes obligados a tributar por dichos impuestos por la integridad de su renta» lo que excluye del ámbito de aplicación de la citada obligación de información a los trabajadores desplazados en territorio español.

En dicho sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos, en la Consulta Vinculante 92/14 de fecha 16 de enero de 2014, donde determina que «son sujetos obligados a presentar la citada declaración informativa, entre otros, las personas físicas residentes en territorio español, entendiéndose comprendidos a estos efectos la totalidad de los contribuyentes que han de tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la integridad de su renta». De este modo y debido a que en función de lo establecido en el artículo 93.2 LIRPF apartados b) y c) la aplicación del régimen de trabajadores desplazados implica la determinación de la deuda tributaria del IRPF por la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por la persona acogida al citado régimen especial así como por las restantes rentas obtenidas en territorio español y, por tanto, «al no concurrir en la misma la citada obligación de tributar en el IRPF por la integridad de su renta, no resultará obligada a cumplimentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero». A este respecto, y a pesar de que la extensión del presente trabajo no permite hacer una reflexión en profundidad, no pueden negarse los beneficios que reporta la aplicación del citado régimen especial a los sujetos que se acojan al mismo, beneficios que suponen una diferencia de trato respecto de otros residentes sí obligados a presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, diferencia cuya justificación puede plantear ciertas dudas en cuanto al respeto del principio de igualdad como principio básico de la ordenación del sistema tributario.

En estos casos la justificación podría encontrarse en que junto a lo expuesto ya sobre el IRPF, según lo establecido en el artículo 93 de la LIRPF, las personas físicas que optasen por el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español están sujetos al Impuesto sobre Patrimonio por obligación real y en consecuencia, con la finalidad de dotar de cierta homogeneidad al sistema tributario, no resultaría lógico obligarles a declarar mediante el Modelo 720 los bienes y derechos que posean en el extranjero cuando únicamente están obligados a tributar en España por los bienes situados en dicho Estado o por los derechos que pudieran ejercitarse o debieran cumplirse en territorio español.

Debe tenerse en cuenta que el objetivo principal de la medida objeto de estudio es la lucha contra el fraude, por lo que en relación con los trabajadores desplazados dicho objetivo no supondría una excepción a la sujeción por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio sino, como ocurre en los demás casos sometidos a esta obligación formal, un medio de obtención de información sobre activos en el extranjero a efectos de detectar posibles rentas obtenidas y no declaradas (en este caso, las rentas sujetas de acuerdo con lo dispuesto en el régimen especial regulado en el artículo 93 de la LIRPF). Desde esta perspectiva, la exigencia de dicha obligación a las personas físicas residentes en España que posean bienes en el extranjero puede resultar en la aplicación de un trato desfavorable respecto a la aplicación del régimen establecido para los trabajadores desplazados exceptuados de esta obligación.

Por otro lado, según lo establecido en el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, las personas jurídicas se considerarán residentes en España cuando concurra alguno de los siguientes requisitos:

- Que se hayan constituido conforme a las leyes españolas.
- Que tengan su domicilio social en España.
- Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español, lo que se entenderá que se produce cuando radique en España la dirección y control del conjunto de sus actividades.

Finalmente en cuanto a la existencia de EP, en el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes se establece que «se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes». Además se matiza en el citado artículo que sí constituirán EP «las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses».

Expuesto lo anterior y a pesar de que el ámbito de aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición es el relativo a la imposición sobre la renta y sobre el patrimonio y, por tanto, no

resulta aplicable a obligaciones tributarias formales de información, consideramos interesante apuntar que pueden darse situaciones en las que se determine que un sujeto es residente o que existe EP a efectos de la obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero según la normativa interna y no a efectos de la imposición sobre renta y patrimonio según el Convenio.

En cuanto a la determinación de la residencia, imaginemos una persona física que es considerada residente en función de la legislación interna española e italiana y que posee un inmueble en Alemania con un valor de 200.000 € por lo que en principio estaría obligada a presentar el Modelo 720. Sin embargo, si atendemos a lo establecido en el artículo 4.2 del Convenio entre España e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión fiscal, cuando una persona sea considerada residente en ambos Estados contratantes su situación se resuelve atendiendo al Estado en que posea: vivienda permanente a su disposición, centro de intereses vitales o Estado del que sea nacional, resultando que si ninguno de los anteriores criterios resolviera su situación serían ambos Estados contratantes de común acuerdo quienes deberán resolver su situación. Cuando se aplique esta última cláusula será cuando puedan darse situaciones de que una persona física sea considerada residente a efectos de la normativa interna pero no a efectos de Convenio.

En cuanto a la consideración de EP, pensemos en una empresa holandesa que lleva a cabo una obra en España con una duración de 8 meses y tiene un inmueble en Ámsterdam por valor de 120.000 €. Si atendemos a lo establecido en el artículo 13 de la LIRNR sí sería considerado EP ya que se considera EP a las obras con una duración superior a 6 meses y, por tanto, el EP estaría obligado a presentar el Modelo 720. Sin embargo, a efectos del Convenio, en función de lo establecido en el artículo 5.2 apartado g) del Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, se considera EP las obras de construcción con una duración superior a 12 meses, por lo que a efectos de la imposición sobre la renta y patrimonio no sería considerado EP.

Otro ejemplo lo encontramos en el caso de los almacenes. Pensemos en esta ocasión en una empresa alemana que tiene un almacén en España, empresa que es titular de una cuenta bancaria con un saldo de 60.000 € en Suiza. Si atendemos a la legislación española en función de lo establecido en el artículo 13 LIRNR se entenderá que el almacén constituye un EP. Sin embargo, si acudimos al artículo 5.4 apartado a) del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa no se entiende incluida en el concepto de EP.

En ambas situaciones entendemos que, a pesar de no resultar de aplicación el CDI a efectos de determinar la residencia o la existencia de EP para concretar el ámbito subjetivo de aplicación de la obligación de información establecida en la DA 18ª, se deben tener en cuenta los criterios establecidos en los CDI, debiendo éstos prevalecer en caso de que no se considere residente o EP

a efectos del Convenio y sí sea considerado como tal a efectos de la normativa interna. Para ello, consideramos necesario adecuar ambos criterios debido a que no parece lógico que una misma entidad sea considerada establecimiento permanente a efectos del cumplimiento de una obligación tributaria formal de información establecida en la normativa interna española y no lo sea a efectos de la tributación en renta y patrimonio. De hecho, resulta realmente complicado en la práctica que la Administración tributaria española pueda exigir el cumplimiento de la citada obligación de información a una entidad con la que no mantiene relación tributaria a efectos impositivos, ya que la entidad no estará identificada para la Administración tributaria española.

### 2.3. Régimen sancionador establecido en la disposición adicional 18ª LGT.

Para el estudio del régimen sancionador derivado del incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero hemos considerado oportuno elaborar la siguiente tabla en la que se puede comparar dicho régimen sancionador con el derivado del incumplimiento de obligaciones de información análogas (artículo 93 LGT) cuyo régimen sancionador se regula en los artículos 198 y 199 de la LGT.

	Disposición Adicional 18ª LGT	Artículo 198 LGT
No presentación en plazo	Multa pecuniaria fija de 5.000 € por cada dato o conjunto de datos referidos a cada bien o derecho, mínimo de 10.000 €	Multa pecuniaria fija de 20 € por cada dato o conjunto <sup>13</sup> de datos, con un mínimo de 300 € y un máximo de 20.000 €
	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Artículo 39.2 LIRPF: “en todo caso” tendrán la consideración de ganancias patrimoniales no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del período impositivo más antiguo de entre los no prescritos</li> <li>– Artículo 121.6 LIS<sup>14</sup> “en todo caso” se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos</li> </ul>	
	DA 1ª Ley 7/2012: la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 LIRPF y en el artículo 121.6 LIS determinará la comisión de una infracción tributaria muy grave que se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 150% del importe de la base de la sanción <sup>15</sup>	Se considera infracción tributaria leve

<sup>13</sup> SOTO BERNABEU, L. (2017), págs. 610-613.

<sup>14</sup> En la fecha de publicación Ley 7/2012, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades no estaba en vigor, siendo aplicable entonces el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, donde la presunción de obtención de rentas se encontraba en el artículo 134.

<sup>15</sup> En estos casos, según lo establecido en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012 “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 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”.

	Disposición Adicional 18ª LGT	Artículo 198 LGT
<b>Presentación fuera de plazo sin requerimiento previo</b>	Multa pecuniaria fija de 100 € por cada dato o conjunto de datos referido a cada bien o derecho, con un mínimo de 1.500€	Artículo 198.2 LGT: la sanción y los límites mínimo y máximo se reducen a la mitad
	Aplicable lo establecido en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS	
	Aplicable DA 1ª de la Ley 7/2012	

	Disposición Adicional 18ª LGT	Artículo 199 LGT
<b>Presentación incorrecta o por medios distintos de los electrónicos, informáticos y telemáticos</b>	Multa pecuniaria fija de 100 € por cada dato o conjunto de datos referidos a cada bien o derecho, mínimo de 1.500 €	Datos no expresados en magnitudes monetarias. Multa pecuniaria fija de 200€ por cada dato o conjunto de datos. Presentación por medios distintos a los electrónicos 100€ por cada dato, mínimo 250€
	Resulta de aplicación igualmente lo establecido en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS	Datos expresados en magnitudes monetarias: Multa proporcional <sup>16</sup> de hasta el 2% del importe de las operaciones no declaradas, mínimo 500€ Medios distintos a los electrónicos 1% del importe de las operaciones no declaradas, mínimo 250 €
	Aplicable DA 1ª de la Ley 7/2012	Se considera infracción tributaria grave

Una vez expuesto el régimen sancionador derivado de la obligación de información regulada en la DA 18ª observamos que son tres las consecuencias que se derivan del incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la citada obligación de información<sup>17</sup>: la imposición de una multa pecuniaria fija, la aplicación de lo establecido en los artículos 39.2 de la LIRPF y 121.6 del LIS lo que determina la comisión de una infracción tributaria muy grave sancionada con una multa pecuniaria proporcional del 150% del importe de la base de la sanción.

<sup>16</sup> Artículo 199.5, segundo párrafo LGT. «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»

<sup>17</sup> BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J. A. (2012), pág. 285.

En el ámbito nacional, para evitar que el descubrimiento de unos bienes y derechos que no se corresponden con rentas declaradas sean imputados al período en que los mismos se descubrieron, con carácter general y según el artículo 39.1 LIRPF, 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 prescrito, no podrán ser gravados. Sin embargo, esta posibilidad se elimina del régimen establecido en el artículo 39.2 de la LIRPF y 121.6 del LIS ya que solamente se permite al contribuyente que acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por dicho impuesto<sup>18</sup>.

En ese punto conviene recuperar las consideraciones realizadas anteriormente respecto a la posibilidad de que se produzcan diferentes resultados a la hora de aplicar las normas determinantes de la condición de EP en la normativa interna y en los CDI. Retomando el ejemplo expuesto sobre la empresa alemana que posee un almacén en España, si se mantiene la falta de adecuación manifestada nos encontraremos que un mismo almacén será considerado EP según la normativa interna a efectos de la obligación de información establecida en la DA 18ª pero no será considerado EP según la aplicación de los criterios del CDI, es decir, a efectos de tributación sobre la renta y sobre el patrimonio.

En el apartado 3º de la Disposición Adicional 18ª se establece que «las leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información» consecuencias específicas que se introdujeron en la LIRPF y en el LIS pero no en la LIRNR por lo que en el caso del EP el régimen sancionador derivado del incumplimiento de la citada obligación de información se limita a la aplicación de la multa pecuniaria establecida a tal efecto en el apartado 2º de la citada Disposición Adicional. De esta forma en aquellos supuestos en que se produzca la discordancia apuntada no resultará de aplicación el régimen establecido en los artículos 39.2 de la LIRPF y 121.6 del LIS ya que el EP podrá enervar la presunción de obtención de rentas no declaradas acreditando que tales rentas fueron obtenidas en períodos impositivos respecto de los que no tenía la consideración de contribuyente por dichos impuestos. Y no sólo eso sino que como consecuencia de la inaplicación de lo establecido en dichos artículos, tampoco será posible la imposición de la multa del 150% regulada en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012.

---

<sup>18</sup> De este modo, parece que el legislador introduce en nuestro ordenamiento jurídico una presunción iuris et de iure, sin embargo esto no es del todo cierto ya que se establecen dos supuestos en los que se admite prueba en contrario. Como veremos más adelante, esta presunción únicamente puede enervarse por el contribuyente cuando acredite que tales bienes y derechos han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o que han sido adquiridas con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviere la condición de sujeto pasivo. Véase Martínez Giner, L. A. (2012), pág. 75.

### 3. PROCEDIMIENTO DE INFRACCIÓN 4330/2014

#### 3.1. Aspectos sobre los que la Comisión Europea manifiesta su intención de profundizar

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 establecida en la DA 18ª de la LGT se ha basado en dos aspectos: en las sanciones como consecuencia de la falta de declaración o la declaración fuera de plazo sin requerimiento previo y en el gravamen de los activos no declarados como ganancias patrimoniales no justificadas<sup>19</sup>, dos de las consecuencias que se derivan del incumplimiento de la citada obligación de información.

En cuanto a las sanciones que derivan del incumplimiento o del cumplimiento defectuoso de la citada obligación, la Comisión considera que el importe de las mismas es desproporcionado ya que no resulta acorde con el importe fijado para infracciones de obligaciones de información similares establecidas en el ámbito nacional, refiriéndose a las obligaciones de información del artículo 93 de la LGT y al régimen sancionador de su incumplimiento establecido en los artículos 198 y 199 de la LGT, considerando que estas últimas son notablemente inferiores. La Comisión estima que, a pesar de que no se pueda ignorar el hecho de que el objeto de la DA 18ª es la lucha contra el fraude fiscal, las sanciones aplicadas en el supuesto de incumplimiento de la obligación establecida en la misma son considerablemente superiores a las establecidas para obligaciones similares y que según la jurisprudencia del TJUE, el incumplimiento del Derecho de la Unión puede derivar también de la existencia de una práctica administrativa que infrinja el mismo, aunque la normativa nacional aplicable sea compatible con dicho Derecho. Por ello solicitó que se le facilitasen pruebas de que existía una práctica administrativa constante al respecto y que la aplicación del citado régimen era desproporcionada en el sentido de que las sanciones se imponían de manera sistemática<sup>20</sup>, aspecto sobre el que en la actualidad puede tener un peso importante el hecho de que la Administración tributaria haya anulado una multa por presentación extemporánea de la declaración de información aunque haya mantenido la liquidación como ganancias patrimoniales no justificadas y de que los tribunales económico-administrativos hayan declarado expresamente que la imposición de las sanciones por incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la citada obligación no puede resultar automática, siendo necesaria una prueba suficiente de la existencia de culpabilidad.

En cuanto al segundo aspecto cuestionado, esto es el gravamen de los activos no declarados como ganancias patrimoniales no justificadas, la Comisión considera que España aplica un trato fiscal diferente a los bienes y derechos situados en el extranjero respecto de los que están situa-

---

<sup>19</sup> A efectos de evitar una duplicidad en la explicación, las referencias realizadas en este epígrafe al régimen de las ganancias patrimoniales no justificadas se entienden realizadas respecto de la presunción de obtención de rentas establecida en la actualidad en el artículo 121.6 de Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>20</sup> En el Asunto C- 156/04, *Comisión/Grecia* (apartado 50) la Comisión determina los criterios para considerar que una práctica administrativa constituye un incumplimiento del DUE al establecer que «en dicho caso, el incumplimiento sólo resulta probado mediante una demostración suficientemente documentada y pormenorizada de la práctica imputada, siendo necesario que dicha práctica administrativa presente cierto grado de continuidad y generalidad y, para declarar la existencia de una práctica general y continuada, la Comisión no puede basarse en una presunción.».

dos en España ya que en este último caso, el descubrimiento de bienes o derechos que no se correspondan a las rentas declaradas se imputan al período en que se descubren, 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, limitándose tal y como se ha señalado anteriormente las posibilidades de prueba en contrario de que dispone el contribuyente.

Por todo lo expuesto, la Comisión considera que el régimen sancionador derivado de la DA 18<sup>a</sup> infringe el Derecho de la Unión Europea en lo que se refiere a los activos situados en la UE y en elEEE y que estén sujetos a cierto grado de intercambio de información<sup>21</sup> ya que, aunque el establecimiento de un plazo de prescripción superior pudiera estar justificado por la necesaria lucha contra el fraude fiscal, es un requisito indispensable que la medida sea proporcionada para la consecución del fin perseguido.

### 3.2. Desarrollo y estado actual del procedimiento

Cuando la Comisión Europea detecta una posible infracción del Derecho de la Unión Europea intenta resolver la cuestión con el Estado miembro mediante un diálogo informal y bilateral entre dicho Estado y la Comisión Europea. Este dialogo estructurado se lleva a cabo a través de la plataforma EU Pilot<sup>22</sup> que en el presente caso se desarrolló mediante el procedimiento con número de referencia EU Pilot 5652/13/TAXU en el seno del cual se celebró una reunión oficial entre las autoridades españolas y la Comisión en mayo de 2014. Como consecuencia de esta investigación la Comisión llegó a las siguientes conclusiones:

- La Comisión consideró que la obligación de información parecía estar fundada en criterios objetivos y en muchos aspectos era proporcionada ya que consiste en una obligación de carácter general, la lista de activos objeto de declaración es limitada, existe un límite cuantitativo a partir del cual se establece la obligación, etc.
- El plazo para presentar la declaración (desde el día 1 de enero al 31 de marzo del año siguiente al que corresponda la obligación de información) se considera concordante con el resto de plazos establecidos en la normativa nacional respecto de otras declaraciones fiscales.

---

<sup>21</sup> A idénticas conclusiones llega ORENA DOMÍNGUEZ al establecer que «el hecho de que se califique la conducta consistente en no declarar los bienes y derecho situados en el extranjero como grave en todo caso, resulta desproporcionado sin tener en cuenta las posibilidades reales de intercambio de información con el país o territorio de localización de los bienes» en ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2014), pág. 19.

<sup>22</sup> El procedimiento de la plataforma EU Pilot se inicia ante la necesidad de la Comisión de reunir información sobre si el Derecho de la UE está siendo correctamente aplicado, por iniciativa propia o en respuesta a una denuncia previa. Mediante este mecanismo, la Comisión envía un requerimiento al Estado miembro implicado, otorgándole un plazo de 10 semanas para contestar. Tras la contestación del Estado miembro, la Comisión dispone de otras 10 semanas para analizar el contenido de la misma y si la considera insatisfactoria, iniciará el correspondiente procedimiento de infracción. Los 28 Estados miembros de la UE forman parte de esta plataforma y el porcentaje de resolución de los años 2014 y 2015 es del 75%. Más información sobre EU Pilot disponible en:

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/scoreboard/performance\\_by\\_governance\\_tool/eu\\_pilot/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/scoreboard/performance_by_governance_tool/eu_pilot/index_en.htm)

- La normativa se aplica a todos los contribuyentes residentes en su territorio de acuerdo a criterios objetivos, con independencia del Estado en que se encuentran sus activos y sin atender a su nacionalidad.
- La presentación por medios telemáticos no parece constituir una excepción en el sistema tributario español y por tanto, no puede considerarse restrictiva ni desproporcionada.
- La obligación de información establecida en la DA 18ª por el apartado 17 del artículo 1 de la Ley 7/2012, incluye datos de carácter personal, si bien estos datos son objeto de tratamiento por las autoridades españolas, tras analizar la normativa de aplicación (Directiva 95/45/CE y sus normas nacionales de desarrollo, Ley 15/1999) la Comisión no considera que se produzca una vulneración de las normas sobre protección de datos de la UE.
- En cuanto a las consecuencias derivadas del incumplimiento de la obligación de información establecida en la DA 18ª LGT, la CE entiende que la imposición de multas no es automática y que se tienen en cuenta las circunstancias concretas de cada caso.

Sin embargo, tal y como se ha explicado en el apartado anterior, respecto de este último punto la Comisión hizo referencia a dos de las consecuencias derivadas del incumplimiento de la citada obligación sobre las que manifestó su intención de profundizar:

- Sobre el régimen sancionador, para determinar si podía considerarse que el mismo es desproporcionado.
- Sobre si la consideración de los bienes y derechos situados en el extranjero y no declarados, como ganancias patrimoniales no justificadas obtenidas en el último periodo impositivo no prescrito y de la imposición de una multa del 150% del impuesto adeudado, infringe el Derecho de la Unión Europea en lo que se refiere a activos situados en el territorio de la UE y del EEE<sup>23</sup> y que estén sujetos a cierto grado de intercambio de información.

A efectos de profundizar en dichos aspectos la CE solicitó a los interesados que en el plazo de 4 semanas remitieran las pruebas de que dispusieran para acreditar la realidad de ambos extremos. Meses más tarde, en noviembre de 2015, la Comisión comunicó a los interesados el inicio de la primera fase del procedimiento de infracción mediante el envío de una Carta de emplazamiento.

---

<sup>23</sup> Conviene mencionar que el citado principio de libre circulación de capitales resulta de aplicación para los Estados miembros de la UE (en virtud del artículo 26.2 TFUE, respecto del resto de Estados miembros y respecto de terceros Estados), pero también para los Estados miembros del EEE (en virtud del artículo 40 del Acuerdo sobre el EEE, únicamente respecto de los Estados miembros del EEE), entre los que se encuentran hoy en día los Estados miembros de la UE, Noruega, Liechtenstein e Islandia, lo que resulta interesante tener presente a efectos de que finalmente la Comisión Europea considere que la citada obligación supone una restricción de la misma y que dicha restricción no está justificada.

De esta manera se inicia un procedimiento de infracción (artículo 258 TFUE) cuyo primer trámite es el envío de la citada Carta y la concesión, con carácter general<sup>24</sup>, de un plazo de 2 meses para que las autoridades del correspondiente Estado miembro envíen una respuesta a la Comisión. En el presente caso, este plazo finalizaba en enero de 2016 pero las autoridades españolas solicitaron una ampliación del plazo por un mes, ampliación que fue concedida y por lo tanto el plazo finalizaba en febrero de ese mismo año. Nuevamente España solicitó una ampliación del plazo, esta vez de dos meses, si bien en esta ocasión la Comisión denegó la ampliación<sup>25</sup>.

El día 15 de febrero del año 2017, la Comisión Europea envió a España un Dictamen motivado instándole a la modificación del régimen sancionador establecido respecto del incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en otros Estados miembros de la UE o del EEE. De dicho Dictamen, únicamente disponemos de la nota de prensa que se publicó ese mismo día y en la que determina que, aunque considera que España tiene derecho a exigir a sus contribuyentes que informen a las autoridades tributarias determinados activos que mantienen en el extranjero, ello no es obstáculo para estimar que las multas impuestas en caso de incumplimiento son desproporcionadas.

Mantiene la Comisión Europea que, en el caso de la DA 18<sup>a</sup>, las multas son mucho más altas que las sanciones aplicadas en un contexto puramente nacional, por lo que la normativa puede suponer un límite al ejercicio de la libre circulación de personas y de capitales. De este modo, concluye que la disposición objeto del procedimiento de infracción es discriminatoria y que, por tanto, entra en conflicto con las libertades fundamentales de la UE.

Actualmente nos encontramos ante dos posibles desenlaces. El primero de ellos consiste en que las autoridades españolas lleven a cabo las modificaciones legislativas necesarias para adaptar nuestra legislación al Derecho de la Unión Europea y la Comisión dé por finalizado el citado procedimiento de infracción. El segundo de los desenlaces se produciría en el caso de que no se produzca tal modificación o que la misma se considere insatisfactoria, de modo que la Comisión interponga un recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Una vez iniciada la fase contenciosa del procedimiento de infracción, el esquema de trabajo del TJUE se desarrolla en dos puntos esenciales: primero determinar si la normativa en cuestión supone una restricción al principio del Derecho de la Unión Europea alegado y segundo si esa restricción es proporcionada y está o no justificada. En el presente caso, en el supuesto de que se considere que dicha normativa supone una restricción a la libre circulación de capitales, se plantean dudas respecto de si dicha restricción de la libre circulación de capitales se puede justificar suficientemente en la lucha contra el fraude fiscal y en las dificultades de control que se le plantean a la Administración derivadas del hecho de que tales bienes y derechos se encuentren en el extranjero.

---

<sup>24</sup> El procedimiento de infracción se regula en el artículo 258 TFUE. En dicho artículo no se establecen plazos tasados debido a la amplia discrecionalidad de que goza la Comisión, discrecionalidad que ha ido delimitándose en base a jurisprudencia del TJUE. El procedimiento se divide en dos fases la fase precontenciosa o administrativa y la fase contenciosa o judicial, correspondiendo a la Comisión el inicio de ambas fases. Véase IBÁÑEZ GARCÍA, I. (2011), págs. 2370-2371.

<sup>25</sup> ALARCÓN GARCÍA, ESAÚ (2015), págs. 4-5.

En cuanto a la necesidad de respetar el principio de proporcionalidad en las restricciones a la libre circulación de capitales se ha pronunciado el TJUE manifestando que «una restricción a la libre circulación de capitales solo puede aceptarse por dicho motivo si es idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue sin ir más allá de lo necesario para alcanzarlo»<sup>26</sup> apuntando además que se considerará proporcionado el establecimiento de un plazo de prescripción más largo (como consecuencia del artículo 39.2 LIRPF y actual artículo 121.6 LIS) exclusivamente cuando «(...) esos activos extranjeros y los rendimientos que de ellos se obtienen se ocultan a las autoridades tributarias del (...) Estado miembro, las cuales no disponen de indicio alguno sobre su existencia que les permita iniciar una investigación».

Por su parte, respecto de la justificación de una medida que suponga una restricción del principio de libre circulación de capitales en su Sentencia de 7 de abril de 2011, Asunto C-20/09, Comisión/República Portuguesa, el TJUE concluye que «la libre circulación de capitales sólo puede limitarse mediante una normativa nacional si ésta se halla justificada por alguna de las razones mencionadas en el artículo 58 CE<sup>27</sup> o por razones imperiosas de interés general», concretando en otras resoluciones que la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra el fraude fiscal constituyen razones imperiosas de interés general susceptibles de justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el TFUE<sup>28</sup>.

Centrándonos en la justificación de restricciones a la libre circulación de capitales basadas en la necesidad de luchar contra el fraude fiscal y de preservar la eficacia de los controles fiscales, el TJUE se ha pronunciado en numerosas ocasiones<sup>29</sup> manteniendo que «una restricción a la libre circulación de capitales sólo puede aceptarse por dicho motivo si es idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue sin ir más allá de lo necesario para alcanzarlo», matizando que «sólo puede aceptarse si se refiere a montajes meramente artificiales cuya finalidad sea burlar la ley fiscal, lo cual excluye toda presunción general de fraude. Por lo tanto, una presunción general de evasión o de fraude fiscales no puede justificar una medida fiscal que vaya en detrimento de los objetivos del Tratado».

<sup>26</sup> Fragmentos extraídos de la Sentencia del TJUE de 11 de junio de 2009, *Passenheim*, Asunto C-157/08. Las mismas reflexiones del TJUE se plasmaron en la Sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Halley*, Asunto C-132/10 y en la sentencia de 28 de octubre de 2010, *Établissements Rimbaud*, Asunto C-72/09.

<sup>27</sup> En la actualidad es el artículo 65 TFUE en el que se establece que la libre circulación de capitales se garantizará siempre «sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

Aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;

Adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública».

<sup>28</sup> Véase a este respecto la STJUE de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05 y la STJUE de 11 de octubre de 2007, *ELISA*, C-451/05.

<sup>29</sup> Ejemplo de ellos son las Sentencias de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03; de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes* y *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04; de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, y de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05.

Estas consideraciones del TJUE, si bien aportan los criterios objetivos en los que el TJUE se basa para considerar si se ha producido un incumplimiento del Derecho de la Unión, en nuestra opinión no disipan las dudas planteadas en el presente caso. De hecho con la lectura de los párrafos anteriores se incrementan las dudas acerca de la proporcionalidad y justificación de la medida cuestionada y ello es debido a que en la actualidad hay más de 800 acuerdos de intercambio de información adoptados<sup>30</sup> y se avanza hacia una progresiva eliminación del secreto bancario y hacia el intercambio automático de información<sup>31</sup>, instrumentos que sin duda facilitan la obtención de este tipo de datos a las Administraciones y que ponen en tela de juicio la verdadera necesidad de una medida de estas características en cuanto a la obtención de información se refiere<sup>32</sup>.

#### 4. CONCLUSIONES

En primer lugar, en cuanto a la elección de la residencia y el EP como puntos de conexión para la determinación del ámbito subjetivo de la obligación de información estudiada, conviene advertir que si bien se consigue el objetivo de establecer una obligación de información «*de carácter general, no ligada a un impuesto específico*», su aplicación en ocasiones puede producir situaciones en las que los obligados tributarios sean considerados residentes o EP en España a efectos de la citada obligación de información por aplicación de la normativa interna mientras que no lo sean a efectos de la imposición sobre renta y patrimonio por aplicación de los criterios establecidos en un CDI. Como hemos comentado esta situación, en caso de producirse, debería salvarse dando prioridad a los criterios determinantes de la residencia o de la existencia de EP regulados en los CDI a pesar de que el ámbito de aplicación de los CDI se limite a la imposición sobre renta y en ocasiones sobre el patrimonio.

Respecto de la determinación de puntos de conexión tales como la residencia o EP, cabe hacer referencia también a las posibilidades que se le plantean al sujeto obligado de eludir el cumplimiento de la citada obligación de información limitándose a evitar adquirir la consideración de residente o de EP. Este tipo de comportamientos, muy presentes en el ámbito de la fiscalidad internacional, constituye uno de los principales motivos por los que en la actualidad se busca a nivel internacional y europeo la remodelación de los conceptos de residencia y EP con la finalidad de garantizar su eficacia<sup>33</sup>.

---

<sup>30</sup> Véase MORENO GONZÁLEZ, S.: “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información”, *Crónica Tributaria*, nº 146, 2013, págs. 201 y 203. En el caso de España, en la actualidad hay 93 CDI en vigor y 17 TIEA. Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

<sup>31</sup> En este punto resultan relevantes 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 la Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad. El proceso de comunicación automático de información, que según el texto de la Directiva se aplica a partir de este año.

<sup>32</sup> MARTÍNEZ GINER, L (2012), págs. 73-79.

<sup>33</sup> Pueden consultarse, a nivel europeo, los avances de la Comisión Europea sobre esta materia (Anti Tax Avoidance Package), disponibles en

En segundo lugar, en cuanto al procedimiento de infracción iniciado por la Comisión Europea en el que se encuentra inmerso España con motivo de la DA 18ª, a día de hoy se ha cumplido el plazo de dos meses otorgado por el Dictamen motivado enviado por la Comisión Europea a España el día 15 de febrero de 2017. Una vez transcurrido dicho plazo, en el caso de que la Comisión considere que España no ha proporcionado una solución satisfactoria mediante la adaptación de la normativa interna al derecho de la Unión Europea, podrá interponer un recurso por incumplimiento ante el TJUE. En nuestra opinión de lo expuesto hasta el momento respecto de la obligación de información establecida en la DA 18ª se pueden extraer diversas conclusiones.

La primera de ellas es que existe una diferencia considerable en cuanto al importe de la sanción que corresponde por incumplir la obligación de información respecto de bienes y derechos situados en España y la que resulta de aplicación respecto de bienes y derechos situados en el extranjero<sup>34</sup>, lo que en caso de considerarse como una distinción injustificada supondría una restricción contraria al principio libre circulación de capitales establecido en el artículo 26.2 del TFUE, que al mismo tiempo vulneraría el artículo 63 de dicho Tratado, a pesar de que la medida se pretenda justificar en la lucha contra la evasión fiscal.

La segunda conclusión se refiere a que son evidentes las dudas que plantea la medida acerca de su proporcionalidad debido a que no se establecen diferencias de calificación, ni respecto de la cuantía de la sanción en función de la situación del obligado tributario, ni del valor del bien o derecho no declarado, ni tampoco en atención a si los bienes se encuentran en países con los que exista un acuerdo de intercambio de información o entre si los bienes y derechos se encuentran en un Estado miembro de la UE, del EEE o en terceros países<sup>35</sup>. Debemos tener en consideración que el citado principio de libre circulación de capitales resulta de aplicación para los Estados miembros de la UE (artículo 26.2 TFUE respecto del resto de Estados miembros y respecto de terceros Estados), pero también para los Estados miembros del EEE (artículo 40 del Acuerdo sobre el EEE únicamente respecto de los Estados miembros del EEE), entre los que se encuentran hoy en día los Estados miembros de la UE, Noruega, Liechtenstein e Islandia.

Por último respecto de las consecuencias de la aplicación del régimen de ganancias patrimoniales no justificadas mediante las modificaciones introducidas por la LO 7/2012 comentadas en el epígrafe anterior, se establece una presunción *iuris tantum* cuya prueba en contrario es limitada ya que se excluye de las pruebas generalmente establecidas para enervar la presunción, la de la titularidad de tales bienes o derechos desde un ejercicio prescrito. Esto supone, de hecho, la

---

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en)

A nivel internacional, pueden consultarse los Informes Finales (2015) del Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, disponibles en

<https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

<sup>34</sup> BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J. A. (2012), pág. 286.

<sup>35</sup> «La sanción no sólo no se tipifica atendiendo a ningún elemento volitivo ni intencional, sino que su cuantía se desconecta completamente del valor o del importe de los bienes o derechos, respecto a los cuales se haya incumplido el citado deber de información», GARCÍA NOVOA, C. (2013), pág. 202.

introducción de la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas en el caso de que el contribuyente incumpla la obligación establecida en la DA 18ª LGT, lo que deriva en una quiebra del principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 9.3 de nuestra Constitución.

### Bibliografía

- ALARCÓN GARCÍA, E. (2015): «Suspensión del plazo de resolución de procedimientos en curso. En especial, los relativos al deber informativo sobre bienes y derechos en el extranjero», *Revista de Información Fiscal*, Asociación Española de Asesores Fiscales, nº 10.
- BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J. A (2012): *Prevención del fraude y amnistía fiscal*. Editorial: Lex Nova, Valladolid.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2014): «La aplicación de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Principales cuestiones conflictivas», *Quincena Fiscal*, nº 17.
- FUSTER GÓMEZ, M. y KEDERMAN, A. S. (2014): «Las nuevas medidas fiscales internacionales adoptadas en España con la evasión fiscal y la reducción del déficit público», *Quincena Fiscal*, nº 4.
- GARCÍA NOVOA, C (2013): «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 J. M. Tejerizo López (Director): *Comentarios a la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal*, Aranzadi- Thomson Reuters, Navarra
- IBÁÑEZ GARCÍA, I. (2011): «La necesaria regulación del procedimiento de infracción del derecho de la Unión Europea», *Actualidad Administrativa*, nº 19.
- MARTÍNEZ GINER, L. A (2012):. «El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK», *Quincena Fiscal*, nº 19.
- MEDINA CEPERO, J. R. (2006): «La residencia fiscal en España de las personas físicas y jurídicas», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº 15-16.
- ORENA DOMÍNGUEZ, A (2014): «Medidas de lucha contra el fraude fiscal», *Quincena Fiscal*, nº 3.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2013): «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Quincena Fiscal*, nº 4.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A (2012): «Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude», *Quincena Fiscal*, nº 11.
- SOTO BERNABEU, L. (2017): "La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero a la luz del derecho de la Unión Europea", en García-Ovies Sarandeses, I (Directora): *Conflictos actuales de derecho tributario. Homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*, Aranzadi- Thomson Reuters, Navarra.