



Roj: **ATS 13911/2021 - ECLI:ES:TS:2021:13911A**

Id Cendoj: **28079130012021202137**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **20/10/2021**

Nº de Recurso: **2083/2021**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Auto**

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**A U T O**

Fecha del auto: 20/10/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **2083/2021**

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **2083/2021**

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**A U T O**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D.<sup>a</sup>. María Isabel Perelló Doménech

D.<sup>a</sup>. Inés Huerta Garicano

D. Rafael Toledano Cantero



D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 20 de octubre de 2021.

## HECHOS

### PRIMERO. Preparación del recurso de casación.

1. El procurador don Ignacio de Anzizu Pigem, en representación de doña Bibiana, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 13 de enero de 2021 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso nº 1378/2019, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 12 de septiembre de 2019, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa nº NUM000 interpuesta contra la resolución de 7 de octubre de 2015 dictada por la Administración de Figueras de la AEAT, por la que se practicó liquidación de recargo único como consecuencia de la presentación fuera de plazo sin requerimiento previo de la autoliquidación complementaria del IRPF correspondiente al ejercicio 2012, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 58/2003 General Tributaria, por importe de 111.850,22 euros.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1. Los artículos 21, 45, 56 y 63 del TFUE, a la luz de la jurisprudencia del TJUE.

2.2. Los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

2.3. Los artículos 9.3 y 14 de la Constitución Española.

2.4. Los artículos 10, apartado 2; 27, 178 y la Disposición Adicional 18<sup>a</sup> de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], esta última disposición introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre).

2.5. El artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que la sentencia "concluye que el recargo es de imposición cuasiamatérica de forma que, con independencia de la posible disconformidad o no a Derecho comunitario del régimen legal del artículo 39.2 de la LIRPF, la Liquidación del Recargo es procedente".

4. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras c), e) y f) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) LJCA.

5.1. La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA], en atención a que "Los Técnicos del Ministerio de Hacienda (Gestha) estimaron que, con la entrada en vigor 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, la obligación de presentar el Modelo 720 podría afectar a aproximadamente 2,6 millones de personas".

5.2. La sentencia de instancia interpreta y aplica aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional [ artículo 88.2.e) LJCA]. Expone que "La Sentencia de instancia confirma la procedencia de la Liquidación del Recargo, derivada de la aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF, obviando [...] la doctrina sentada por el TC en relación con la improcedencia de dictar normas con efectos retroactivos, entre otras, en las Sentencias 176/2011, de 8 de noviembre de 2011, y 121/2016, de 23 de junio de 2016, y respecto los requisitos que deben cumplirse para que pueda resultar admisible un trato discriminatorio".

5.3. La sentencia de instancia interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial [ artículo 88.2.f) LJCA]. Afirma que "El TJUE, en sus Sentencias de 11 de junio de 2009 y de 15 de septiembre de 2011, concluyó que una medida de ampliación del plazo de prescripción



referida exclusivamente a bienes situados en el extranjero supone una restricción a la libertad de circulación de capitales, no siendo admisible eliminar el plazo de prescripción cuando los bienes y derechos están situados en el extranjero".

**5.4.** Se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA] en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil. Expone que no existe en la actualidad jurisprudencia sobre la adecuación del artículo 39.2 de la LIRPF al Derecho de la Unión Europea y las implicaciones que pueden derivarse en caso de que se declare contrario al mismo, siendo conveniente la existencia de un pronunciamiento al respecto.

**6.** No aporta razones específicas y distintas de las que derivan de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo con el objeto de justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

### **SEGUNDO. Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo**

La Sala de los Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 23 de marzo de 2021, habiendo comparecido doña Bibiana , recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el Abogado del Estado, quien se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente la Excm.a Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde, Magistrada de la Sala.

## **RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**

### **PRIMERO. Requisitos formales del escrito de preparación.**

**1.** El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación ( artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y doña Bibiana se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

**2.** En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

**3.** El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada: (i) afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) de la LJCA], (ii) interpreta y aplica aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional [ artículo 88.2.e) LJCA], (iii) ?e interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial [ artículo 88.2.f) LJCA], siendo así que, además (iv) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

### **SEGUNDO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.**

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

**1º.** Doña Bibiana poseía determinados bienes y derechos en el extranjero que no fueron objeto de declaración en plazo mediante la presentación de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero ("Modelo 720"), del ejercicio 2012.

**2º.** El 25 de mayo de 2015, doña Bibiana presentó, de forma extemporánea, los Modelos 720 de los ejercicios 2012, 2013 y 2014 y, además, presentó autoliquidación complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2012, en la que, aplicando lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incluyó el valor de los bienes no declarados como ganancia patrimonial no justificada.

**3º.** El 7 de octubre de 2015, la Administración de Figueras de la AEAT practicó liquidación de recargo único como consecuencia de la presentación fuera de plazo sin requerimiento previo de la autoliquidación complementaria del IRPF correspondiente al ejercicio 2012, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la



Ley 58/03, General Tributaria, por importe de 111.850,22 euros (20% de 581.195,15 euros menos la reducción del 25% y más los intereses de demora). Dicha resolución fue notificada el 8 de octubre de 2015.

4º. Contra el acuerdo de liquidación de recargo único, la Sra. Bibiana interpuso reclamación económico-administrativa nº NUM000 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

El 12 de septiembre de 2019, el Tribunal Regional de Cataluña dictó resolución por la que desestimó la reclamación económico-administrativa nº NUM000.

5º. Doña Bibiana interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 1378/2019 ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento de derecho séptimo con el siguiente tenor literal:

"El recargo que nos ocupa, si desde una perspectiva comunitaria quiere analizarse, no hace distinción alguna, en su configuración legal, entre bienes o derechos afluídos en función de su ubicación. Que igual será el mismo se trate de bienes y derechos radicados en España o en el extranjero. Del mismo modo, el recargo de marras no resulta reconducible (porque no lo es, sencillamente) a sanción alguna derivada de la falta de presentación, o presentación tardía de modelo informativo atinente a bienes y derechos ubicados en el extranjero. En este punto (sobre lo que insistiremos) la denuncia de conculcación del principio de non bis in idem descansa en una muy incorrecta comprensión del instituto de la triple identidad, pues (y aun suponiendo que el recargo tuviere naturaleza sancionadora, en uno de los muchos esfuerzos dialécticos que han de hacerse para dar respuesta a la sucesión de alegaciones de la actora) la eventual (no se demuestra que en el caso haya en efecto recaído) sanción por el incumplimiento de la obligación informativa responde a hecho y tipo distinto a la imposición de recargo por declaración (sustantiva)/autoliquidación complementaria extemporánea, acompañada del ingreso de la correspondiente cuota tributaria diferencial.

Atendiendo, en fin, a las dos últimas alegaciones de interés desplegadas por la recurrente, habrá de comenzar por recordarse (de nuevo) que el recargo no participa a las claras de la naturaleza sancionadora, y que la sanción a que se alude, por presentación extemporánea del modelo informativo de constante referencia, no se alega, ni acredita impuesta por la parte recurrente. Todo lo contrario, se aporta junto al escrito de demanda (documento único) una simple propuesta de sanción (con el ofrecimiento del oportuno trámite de alegaciones a la actora), desconociéndose por completo la suerte que haya podido correr aquel expediente, sobre el que la recurrente ha guardado en autos un clamoroso silencio".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

### **TERCERO. Marco jurídico.**

1. La recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se intitula "Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo", y dispone:

"1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria".

2. A estos efectos, plantea, igualmente, la necesidad de interpretar la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre) que introdujo en la LGT la Disposición Adicional 18ª, referida a la "obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero", cuyo tenor literal es el siguiente:

"1. Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta Ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.



b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Las obligaciones previstas en los tres párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

## 2. Régimen de infracciones y sanciones.

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

También constituirá infracción tributaria la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta Ley.

3. Las Leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información establecida en esta disposición adicional".

**3.** También será preciso proceder a la exégesis del artículo 39.2 de la LIRPF, introducido por la citada reforma, que bajo el título "Ganancias patrimoniales no justificadas", determina que:



"En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto".

4. Por último, deberá tenerse en cuenta el apartado 2 del artículo 10 de la LGT, que señala:

"Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado."

#### **CUARTO. Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.**

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, al apreciar esta Sección de admisión que el mismo presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si, en el marco de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, a tenor de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, es procedente la imposición del recargo por presentación extemporánea de autoliquidación complementaria sin requerimiento previo de la Administración, cuando se regularicen las ganancias patrimoniales no justificadas que correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria.

#### **QUINTO. Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [ artículo 88.3.a) LJCA], y además, la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho ( artículos 9.3 y 14 CE).

Esta Sección de admisión ha dictado el auto de 2 de julio de 2020 (RCA/1124/2020; ECLI:ES:TS:2020:5196A), en el que estimaba que existía interés casacional en determinar si el régimen especial establecido en el artículo 39.2 de la LIRPF, que permite regularizar las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de la comunicación de información mediante la presentación extemporánea del Modelo 720, sin sometimiento a límite temporal alguno, vulnera las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales. En dicho auto ya pusimos de manifiesto que no existía jurisprudencia sobre el artículo 39.2 de la LIRPF.

En otros dos autos de 2 de julio de 2020 (RCA/6202/2019; ECLI:ES:TS:2020:5197A y 6410/2019; ECLI:ES:TS:2020:5204A), hemos abordado la problemática de esta reforma desde el punto de vista del derecho sancionador y hemos apreciado la existencia de interés casacional en precisar si la previsión e imposición de sanciones consistentes en multas pecuniarias fijas por cumplimiento tardío -sin requerimiento previo de la Administración-, de la obligación de suministrar información a través del modelo 720 sobre bienes y derechos situados en el extranjero ( Disposición adicional 18ª de la Ley General Tributaria) -sanción muy superior a la prevista en el régimen general sancionador de la LGT para infracciones similares cuando afectan a bienes y derechos localizados en el territorio español-, vulnera las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales.



Asimismo, el auto dictado en el RCA/4881/2020 plantea si debe accederse a la rectificación de la autoliquidación complementaria y a la devolución de lo abonado, al ser procedente que se dé el mismo tratamiento tributario a la ganancia patrimonial no justificada situada en el extranjero que a las ganancias patrimoniales no justificadas obtenidas en España en materia de prescripción, al estimarse que se infringe la Constitución y el Derecho de la Unión Europea teniendo en consideración que, de incumplir la normativa reguladora del impuesto no presentando la correspondiente autoliquidación complementaria, la recurrente se exponía a la eventual imposición de las correspondientes sanciones.

Igualmente, debemos tener en consideración que la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1434-17, de 6 de junio de 2017 ha declarado que:

"La regularización voluntaria de la obligación tributaria material principal a través de una autoliquidación extemporánea en los términos expuestos, y particularmente en las condiciones señaladas en el párrafo anterior, permitiría, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la LGT, la no aplicación de la sanción regulada en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, aplicándose el recargo por extemporaneidad que corresponda de acuerdo con el citado artículo 27 de la LGT".

2. Además, debemos tener en consideración el hecho de que la Comisión Europea inició un procedimiento de infracción contra España en noviembre de 2015. Tras la emisión del dictamen motivado de 15 de febrero de 2017, la Comisión tomó la decisión de llevar a España ante el Tribunal de Justicia de la UE por considerar que las sanciones previstas en la legislación española como consecuencia de no notificar los activos poseídos en otros Estados miembros de la UE y del EEE ("Modelo 720") resultan contrarias al Derecho de la UE, decisión que se materializó en el recurso interpuesto el pasado 23 de octubre de 2019 (Comisión Europea/reino de España [ C-788/19]), formulando como pretensiones que se declare que el Reino de España:

"al establecer consecuencias del incumplimiento de la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de la presentación extemporánea del "Modelo720", que conllevan la calificación de dichos activos como ganancias patrimoniales no justificadas que no prescriben;

[...]

ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21, 45, 56 y 63 del TFUE y los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el EEE".

Es importante recordar que, en el citado dictamen, la Comisión se opuso a los argumentos del Estado español para defender la inexistencia de prescripción con relación a los bienes o derechos no declarados o declarados fuera de plazo, que fundamentalmente se circunscriben al hecho de que la única forma de disponer de información sobre los bienes y derechos poseídos en el extranjero es obtenerla del contribuyente a través del modelo 720.

Según la Comisión, que dedica un apartado expreso -V.c.2- a la asimilación de los bienes situados en el extranjero no declarados o declarados fuera de plazo a las ganancias patrimoniales no justificadas y sujetas a imposición sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, la Administración tributaria dispone de diversas fuentes de información y aunque, ciertamente, el Tribunal de Justicia ha aceptado normativas nacionales que aplican un plazo más largo en el caso de bienes poseídos en otro Estado miembro, de esa afirmación no puede deducirse la aceptación de la inexistencia de prescripción. Además, considera que, aunque hay acciones imprescriptibles -supuestos de genocidio o terrorismo-, se trata, en todo caso, de hechos que reflejan las formas más graves de violación de derechos humanos, que no se dan en los casos de fraude, evasión o elusión fiscales.

La Comisión considera, en consecuencia, que con el régimen introducido por la Ley 7/2012, "el Reino de España ha incumplido con las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21, 45, 49, 56 y 63 del TFUE y los artículos 28, 34, 36 y 40 del Acuerdo sobre el EEE".

Por último, debemos indicar que el TJUE ha admitido la Cuestión Prejudicial C-366/20, presentada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en la que se plantea lo siguiente:

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

Tributaria 58/2003, salvo que se trat[e] de "rentas declaradas" o que procedan de períodos en los que no era residente tributario en España?

En el supuesto de que se conteste negativamente por considerarla proporcionada;

¿Se opone al Derecho Comunitario ? arts. 63 TFUE y 65 TFUE y a los principios fundamentales de libre circulación, igualdad de trato, no discriminación y proporcionalidad ? una norma nacional como el art. 39.2 [de la] Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 35/2006, de 28 de noviembre, para las anteriores consecuencias, el hecho de que tales rentas hayan sido declaradas extemporáneamente, pero antes de ningún tipo de procedimiento de comprobación iniciado y notificado ni haberse ejercitado ninguna solicitud de intercambio de información fiscal existiendo un mecanismo vigente para ello con el tercer Estado?".

El interés casacional objetivo antes señalado se ve acrecentado porque no puede descartarse una aplicación incorrecta del criterio interpretativo del TJUE por la Sala de instancia, ni tampoco la necesidad de dirigirse a este último a título prejudicial, dándose el interés casacional objetivo por la razón que contempla el artículo 88.2.f) LJCA.

#### **SEXTO. Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.**

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son:

2.1. Los artículos 21, 45, 56 y 63 del TFUE, a la luz de la jurisprudencia del TJUE.

2.2. Los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

2.3. El artículo 9.3 de la Constitución Española.

2.4. Los artículos 10, apartado 2; y la Disposición Adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2.5. El artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

#### **SÉPTIMO. Publicación en la página web del Tribunal Supremo.**

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

#### **OCTAVO. Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.**

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

#### **acuerda:**

1º) Admitir el recurso de casación RCA/**2083/2021**, preparado por el procurador don Ignacio de Anzizu Pigem, en representación de doña Bibiana, contra la sentencia dictada el 13 de enero de 2021 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso nº 1378/2019.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

*Determinar si, en el marco de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, a tenor de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, es procedente la imposición del recargo por presentación extemporánea de autoliquidación complementaria sin requerimiento previo de la Administración, cuando se regularicen las ganancias patrimoniales no justificadas que correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el*





*extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria .*

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

**3.1.** Los artículos 21, 45, 56 y 63 del TFUE, a la luz de la jurisprudencia del TJUE.

**3.2.** Los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

**3.3.** El artículo 9.3 de la Constitución Española.

**3.4.** Los artículos 10, apartado 2; 27, 178 y la Disposición Adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

**3.5.** El artículo 39, apartado 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

**4º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6º)** Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme ( artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.