

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 27 de enero de 2022 (*)

«Incumplimiento de Estado — Artículo 258 TFUE — Libertad de circulación de capitales — Obligación de información sobre bienes o derechos poseídos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo (EEE) — Incumplimiento de esta obligación — Prescripción — Sanciones»

En el asunto C-788/19,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 23 de octubre de 2019,

Comisión Europea, representada inicialmente por las Sras. C. Perrin, N. Gossement y M. Jáuregui Gómez, en calidad de agentes, y posteriormente por las Sras. Perrin y Gossement, en calidad de agentes,

parte demandante,

contra

Reino de España, representado por los Sres. L. Aguilera Ruiz y S. Jiménez García, en calidad de agentes,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Vicepresidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Presidente de la Sala Primera, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente) y M. Safjan, Jueces;

Abogado General: Sr. H. Saugmandsgaard Øe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de julio de 2021;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que:
 - al establecer consecuencias del incumplimiento de la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de la presentación extemporánea del «modelo 720» que conllevan la calificación de dichos activos como «ganancias patrimoniales no justificadas» que no prescriben;
 - al imponer automáticamente una multa pecuniaria proporcional del 150 % aplicable en caso de incumplimiento de la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de presentación extemporánea del «modelo 720», y

- al aplicar multas pecuniarias fijas por incumplimiento de la obligación de información respecto de los bienes y derechos en el extranjero o por presentación extemporánea del «modelo 720» más severas que las sanciones previstas en el régimen sancionador general para infracciones similares,

el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE, 56 TFUE y 63 TFUE y los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»).

Marco jurídico

2 A tenor de la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su versión modificada por la Ley 7/2012 (en lo sucesivo, «LGT»):

«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.

[...]

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 obtenidas 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 El artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en su versión modificada por la Ley 7/2012 (en lo sucesivo, «LIRPF»), titulado «Ganancias patrimoniales no justificadas», dispone lo siguiente:

«1. Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

2. 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 [LGT].

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 El artículo 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, «LIS»), titulado «Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas», establece:

«1. Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.

La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición.

2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del contribuyente cuando este ostente la posesión sobre ellos.

3. Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo.

La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de esta o, si no fuera posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la [LGT].

4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente deudas inexistentes.

5. El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros.

6. 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 susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el contribuyente no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la Disposición adicional decimoctava de la [LGT].

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente de este Impuesto.

[...]»

5 La disposición adicional primera de la Ley 7/2012, titulada «Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas», tiene la siguiente redacción:

«La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la [LIRPF] y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo[, cuyas disposiciones fueron posteriormente reproducidas en el artículo 121, apartado 6, de la LIS], determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. [...]»

Procedimiento administrativo previo

6 Mediante escrito de requerimiento de 20 de noviembre de 2015, la Comisión advirtió a las autoridades españolas sobre la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de ciertos aspectos de la obligación de

declarar los bienes o derechos situados en el extranjero a través del «modelo 720». Según ella, las consecuencias aparejadas al incumplimiento de dicha obligación resultaban desproporcionadas con respecto al objetivo perseguido por la legislación española.

- 7 A raíz de la respuesta transmitida por el Reino de España el 29 de febrero de 2016, en la que dicho Estado miembro negaba la existencia de incompatibilidad alguna con el Derecho de la Unión, la Comisión emitió, el 15 de febrero de 2017, un dictamen motivado en el que mantenía la posición comunicada en su escrito de requerimiento.
- 8 Mediante escritos de 12 de abril de 2017 y 31 de mayo de 2019, el Reino de España respondió a ese dictamen motivado. Alegaba, en esencia, basándose en determinados ejemplos prácticos, que la legislación controvertida era compatible con el Derecho de la Unión.
- 9 Al no considerar satisfactorias las alegaciones del Reino de España, el 23 de octubre de 2019 la Comisión interpuso el presente recurso al amparo del artículo 258 TFUE.

Sobre el recurso

Sobre las libertades en cuestión

- 10 Mediante su recurso, la Comisión estima que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE, 56 TFUE y 63 TFUE y los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo EEE, debido a las consecuencias que su legislación atribuye al incumplimiento o al cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación de declarar los bienes o derechos situados en el extranjero mediante el «modelo 720».
- 11 Procede recordar que, cuando una norma nacional guarda relación con varias de las libertades de circulación garantizadas por los Tratados, el Tribunal de Justicia la examina, en principio, a la luz de una sola de esas libertades si consta que, a la luz del objeto de dicha norma, las otras son por completo secundarias respecto a aquella y pueden subordinarse a ella [véanse, en este sentido, a propósito de una medida relacionada a la vez con la libertad de circulación de capitales y con la libertad de establecimiento, las sentencias de 13 de noviembre de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, apartados 89 a 93, y de 28 de febrero de 2013, *Beker y Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, apartados 25 a 31; y, a propósito de una medida relacionada a la vez con la libre circulación de capitales y la libre prestación de servicios, la sentencia de 26 de mayo de 2016, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2015:356, apartado 39].
- 12 En virtud de la legislación nacional controvertida en el presente asunto, los residentes en España que no declaren o declaren de manera imperfecta o extemporánea los bienes y derechos que poseen en el extranjero se exponen a la regularización del impuesto adeudado sobre las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, incluso cuando estos hayan sido adquiridos durante un período ya prescrito, así como a la imposición de una multa proporcional y de multas de cuantía fija específicas.
- 13 Dicha legislación, que tiene por objeto, de manera general, la tenencia de bienes o de derechos en el extranjero por parte de residentes en España, sin que esa tenencia revista necesariamente la forma de una participación en el capital de entidades establecidas en el extranjero ni esté principalmente motivada por la voluntad de obtener servicios financieros en el extranjero, está comprendida en el ámbito de aplicación de la libertad de circulación de capitales. Aunque también pueda afectar a la libre prestación de servicios y a la libertad de establecimiento, estas libertades resultan, no obstante, secundarias con respecto a la libertad de circulación de capitales, a la que pueden subordinarse. Lo mismo sucede, en cualquier caso, con respecto a la libertad de circulación de los trabajadores.
- 14 Por otra parte, debe señalarse que la Comisión no aporta datos suficientes para que el Tribunal de Justicia pueda apreciar de qué manera afecta la legislación nacional controvertida a la libre circulación de los ciudadanos de la Unión o a la libre circulación de los trabajadores, garantizadas en los artículos 21 TFUE y 45 TFUE.

- 15 Resulta de las anteriores consideraciones que las imputaciones formuladas por la Comisión deben examinarse desde el prisma de la libertad de circulación de capitales garantizada en el artículo 63 TFUE y en el artículo 40 del Acuerdo EEE, cuyo alcance jurídico es sustancialmente idéntico (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de junio de 2009, Comisión/Países Bajos, C-521/07, EU:C:2009:360, apartado 33, y de 5 de mayo de 2011, Comisión/Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, apartado 51).

Sobre la existencia de una restricción de los movimientos de capitales

Alegaciones de las partes

- 16 Según la Comisión, la normativa controvertida, que no tiene equivalente en lo que respecta a los bienes o derechos que poseen los contribuyentes en el territorio nacional, establece una restricción a la libre circulación de capitales en la medida en que tiene como efecto disuadir a los residentes en España de transferir sus activos al extranjero. Sostiene que, como ya reconoció el Tribunal de Justicia en su sentencia de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot (C-155/08 y C-157/08, EU:C:2009:368), apartados 36 a 40, no existe ninguna diferencia de situación objetiva entre los contribuyentes residentes en España en función de que sus activos se encuentren en territorio español o fuera de él.
- 17 Por su parte, el Reino de España estima que las personas que ocultan sus activos por motivos fiscales no pueden ampararse en la libertad de circulación de capitales. Asimismo, alega que no puede considerarse que las sanciones vinculadas al incumplimiento de la obligación informativa establezcan restricciones a dicha libertad, ya que son indispensables para garantizar la efectividad de esta obligación. En cualquier caso, a su juicio, atendiendo a las posibilidades de control fiscal, los contribuyentes cuyos activos están situados en territorio español no se encuentran en la misma situación que aquellos cuyos activos se encuentran fuera de este.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 18 Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, constituyen, en particular, restricciones a los movimientos de capitales, en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1, las medidas impuestas por un Estado miembro que pueden disuadir a los inversores de ese Estado de realizar inversiones en otros Estados, o que pueden impedirles o limitar sus posibilidades de hacerlo [véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, EU:C:2000:497, apartado 18; de 23 de octubre de 2007, Comisión/Alemania, C-112/05, EU:C:2007:623, apartado 19, y de 26 de mayo de 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, apartado 44].
- 19 En el caso de autos, la obligación de declarar los bienes o derechos situados en el extranjero mediante el «modelo 720» y las sanciones vinculadas al incumplimiento o al cumplimiento imperfecto o extemporáneo de dicha obligación, que no tienen equivalente en lo que respecta a los bienes o derechos situados en España, establecen una diferencia de trato entre los residentes en España en función del lugar de localización de sus activos. Esta obligación puede disuadir a los residentes de ese Estado miembro de invertir en otros Estados miembros, impedirles hacerlo o limitar sus posibilidades de hacerlo y constituye, por tanto, como ya declaró el Tribunal de Justicia en relación con una normativa que tenía como objetivos garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude fiscal derivado de la ocultación de activos en el extranjero, una restricción a la libre circulación de capitales, en el sentido de los artículos 63 TFUE, apartado 1, y 40 del Acuerdo EEE (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, EU:C:2009:368, apartados 36 a 40).
- 20 El hecho de que esta legislación vaya dirigida contra los contribuyentes que ocultan sus activos por motivos fiscales no desvirtúa esta conclusión. En efecto, el hecho de que una normativa tenga como objetivos garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude fiscal no es óbice para que se declare la existencia de una restricción a los movimientos de capitales. Estos objetivos únicamente se cuentan entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar el establecimiento de tal restricción (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, EU:C:2009:368, apartados 45 y 46, y de 15 de septiembre de 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, apartado 30).

Sobre la justificación de la restricción a la libre circulación de capitales

Alegaciones de las partes

- 21 En el supuesto de que la normativa controvertida se considere una restricción a los movimientos de capitales, la Comisión y el Reino de España coinciden en señalar que podría estar justificada por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y por el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscales. No obstante, la Comisión sostiene que dicha normativa va más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 22 Como se ha indicado en el apartado 20 de la presente sentencia, la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscales forman parte de las razones imperiosas de interés general que pueden justificar el establecimiento de una restricción a las libertades de circulación (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, EU:C:2009:368, apartados 45 y 46, y de 15 de septiembre de 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, apartado 30).
- 23 Respecto a los movimientos de capitales, el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra b), establece además que lo dispuesto en el artículo 63 TFUE se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y a sus normativas nacionales, en particular en materia fiscal.
- 24 En el caso de autos, dado que la información de que disponen las autoridades nacionales en relación con los activos que sus residentes fiscales poseen en el extranjero es, globalmente, inferior a la que poseen en relación con los activos situados en su territorio, aun teniendo en cuenta la existencia de mecanismos de intercambio de información o de asistencia administrativa entre los Estados miembros, la normativa controvertida resulta adecuada para garantizar la consecución de los objetivos perseguidos. No obstante, debe comprobarse si no va más allá de lo necesario para alcanzarlos.

Sobre la proporcionalidad de la calificación de los activos poseídos en el extranjero como «ganancias patrimoniales no justificadas», sin posibilidad de acogerse a la prescripción

Alegaciones de las partes

- 25 Según la Comisión, el incumplimiento de la obligación de información o la presentación imperfecta o extemporánea del «modelo 720» llevan aparejadas consecuencias desproporcionadas en relación con los objetivos perseguidos por el legislador español, por cuanto generan una presunción *iuris et de iure* de obtención de una renta no declarada, igual al valor de los bienes o derechos en cuestión, que da lugar a la imposición de las cantidades correspondientes con cargo al contribuyente, sin que este pueda ampararse en las normas de prescripción ni eludir la imposición alegando que en el pasado liquidó el impuesto adeudado por dichos bienes o derechos.
- 26 El Reino de España niega la existencia de una presunción *iuris et de iure* de fraude fiscal. Alega que la ocultación de los bienes o derechos de que se trata y el impago por el contribuyente del impuesto correspondiente deben probarse para que la no presentación o la presentación extemporánea de la declaración de dichos bienes o derechos por medio del «modelo 720» dé lugar a una presunción de obtención de una renta no declarada por el contribuyente. El Reino de España niega asimismo la absoluta inexistencia de reglas de prescripción. Afirma que el Derecho español únicamente conlleva una particularidad en cuanto al momento inicial del cómputo del plazo de prescripción, que, según el principio de la *actio nata*, no empieza a correr hasta la fecha en que la Administración tributaria tiene conocimiento de la existencia de los bienes o derechos respecto de los cuales se ha incumplido la obligación de información o se ha cumplido de forma imperfecta o extemporánea.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 27 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el mero hecho de que un contribuyente residente posea bienes o derechos fuera del territorio de un Estado miembro no puede fundamentar una

presunción general de fraude y evasión fiscales (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, apartado 51, y de 7 de noviembre de 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, apartado 60).

- 28 Por otra parte, una normativa que presume la existencia de un comportamiento fraudulento por la sola razón de que concurren los requisitos que establece, sin conceder al contribuyente posibilidad alguna de destruir esa presunción, va, en principio, más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscales [véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de octubre de 2013, Itecar, C-282/12, EU:C:2013:629, apartado 37 y jurisprudencia citada, y de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermedias domiciliadas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, apartado 88].
- 29 Del artículo 39, apartado 2, de la LIRPF y del artículo 121, apartado 6, de la LIS se desprende que el contribuyente que no haya cumplido la obligación de información o que lo haya hecho de forma imperfecta o extemporánea puede eludir la inclusión en la base imponible del impuesto adeudado en el período impositivo más antiguo entre los no prescritos, como ganancias patrimoniales no justificadas, de las cantidades correspondientes al valor de sus bienes o derechos no declarados por medio del «modelo 720» aportando pruebas de que esos bienes o derechos se adquirieron mediante rentas declaradas o mediante rentas obtenidas en ejercicios impositivos respecto de los que no tenía la condición de contribuyente por este impuesto.
- 30 Por otra parte, el Reino de España alega, sin que la Comisión lo rebata válidamente, que el hecho de que el contribuyente no haya conservado pruebas de haber tributado en el pasado por las cantidades que sirvieron para adquirir los bienes o derechos no declarados mediante el «modelo 720» no implica automáticamente la inclusión de estas cantidades como ganancias patrimoniales no justificadas en la base imponible del impuesto adeudado por el contribuyente. En efecto, dicho Estado miembro indica que, en virtud de las reglas generales de atribución de la carga de la prueba, corresponde en todo caso a la Administración tributaria probar que el contribuyente ha incumplido su obligación de pago del impuesto.
- 31 De lo anterior resulta, por una parte, que la presunción de obtención de ganancias patrimoniales no justificadas establecida por el legislador español no se basa exclusivamente en la posesión de bienes o derechos en el extranjero por el contribuyente, ya que dicha presunción entra en juego debido al incumplimiento o al cumplimiento extemporáneo, por parte de este, de las obligaciones de declaración específicas que le incumben en relación con dichos bienes o derechos. Por otra parte, según la información facilitada al Tribunal de Justicia, el contribuyente puede destruir esta presunción no solo acreditando que los bienes o derechos de que se trata se adquirieron mediante rentas declaradas o mediante rentas obtenidas en ejercicios impositivos respecto de los que no tenía la condición de contribuyente del impuesto, sino también, cuando no pueda acreditar tal extremo, alegando que cumplió su obligación de pago del impuesto por las rentas que sirvieron para adquirir esos bienes o derechos, lo que corresponde entonces a la Administración tributaria comprobar.
- 32 En estas circunstancias, la presunción establecida por el legislador español no resulta desproporcionada en relación con los objetivos de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales.
- 33 La imposibilidad de que el contribuyente destruya esta presunción alegando que los bienes o derechos respecto de los cuales no cumplió la obligación de información o lo hizo de manera imperfecta o extemporánea se adquirieron durante un período prescrito no enerva esta conclusión. En efecto, la invocación de una norma de prescripción no sirve para desvirtuar una presunción de fraude o de evasión fiscales, sino que únicamente permite evitar las consecuencias que debería acarrear la aplicación de dicha presunción.
- 34 No obstante, procede comprobar si las opciones elegidas por el legislador español en materia de prescripción no resultan, por sí mismas, desproporcionadas en relación con los objetivos perseguidos.
- 35 A este respecto, procede señalar que los artículos 39, apartado 2, de la LIRPF y 121, apartado 6, de la LIS permiten, en realidad, a la Administración tributaria proceder sin limitación temporal a la regularización del impuesto adeudado por las cantidades correspondientes al valor de los bienes o derechos situados en el extranjero y no declarados, o declarados de manera imperfecta o extemporánea,

mediante el «modelo 720». Ello es así aunque se considere que el legislador español únicamente pretendió, en aplicación de la regla de la *actio nata*, retrasar el momento inicial del cómputo del plazo de prescripción y fijarlo en la fecha en que la Administración tributaria tenga conocimiento por primera vez de la existencia de los bienes o derechos en el extranjero, ya que esta opción conduce, en la práctica, a permitir a la Administración gravar durante un período indefinido las rentas correspondientes al valor de esos activos, sin tener en cuenta el ejercicio o el año respecto de los que se adeudaba normalmente el impuesto correspondiente a esas rentas.

- 36 Por otra parte, del artículo 39, apartado 2, de la LIRPF y del artículo 121, apartado 6, de la LIS se desprende que el incumplimiento o el cumplimiento extemporáneo de la obligación de información tiene como consecuencia la inclusión en la base imponible del impuesto adeudado por el contribuyente de las cantidades correspondientes al valor de los bienes o derechos no declarados situados en el extranjero, incluso cuando esos bienes o derechos hayan entrado en su patrimonio durante un año o un ejercicio ya prescritos en la fecha en que debía cumplir la obligación informativa. En cambio, el contribuyente que ha cumplido en los plazos establecidos esta obligación conserva el beneficio de la prescripción respecto de las eventuales rentas ocultas que hayan servido para adquirir los bienes o derechos que posee en el extranjero.
- 37 De lo anterior se desprende no solo que la normativa adoptada por el legislador español produce un efecto de imprescriptibilidad, sino también que permite a la Administración tributaria cuestionar una prescripción ya consumada en favor del contribuyente.
- 38 Pues bien, aunque el legislador nacional puede establecer un plazo de prescripción ampliado con el fin de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de luchar contra el fraude y la evasión fiscales derivados de la ocultación de activos en el extranjero, siempre y cuando la duración de ese plazo no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos, habida cuenta, en particular, de los mecanismos de intercambio de información y de asistencia administrativa entre Estados miembros (véase la sentencia de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, EU:C:2009:368, apartados 66, 72 y 73), no ocurre lo mismo con la institución de mecanismos que, en la práctica, equivalgan a prolongar indefinidamente el período durante el cual puede efectuarse la imposición o que permitan dejar sin efecto una prescripción ya consumada.
- 39 En efecto, la exigencia fundamental de seguridad jurídica se opone, en principio, a que las autoridades públicas puedan hacer uso indefinidamente de sus competencias para poner fin a una situación ilegal (véase, por analogía, la sentencia de 14 de julio de 1972, Geigy/Comisión, 52/69, EU:C:1972:73, apartado 21).
- 40 En el caso de autos, como se ha indicado en los apartados 35 y 36 de la presente sentencia, la posibilidad de que la Administración tributaria actúe sin limitación temporal e incluso cuestione una prescripción ya consumada resulta únicamente de la inobservancia por parte del contribuyente de la formalidad consistente en cumplir, dentro de los plazos establecidos, la obligación de información relativa a los bienes o derechos que posee en el extranjero.
- 41 Al atribuir consecuencias de tal gravedad al incumplimiento de esta obligación declarativa, la opción elegida por el legislador español va más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales, sin que proceda preguntarse sobre las consecuencias que deben extraerse de la existencia de mecanismos de intercambio de información o de asistencia administrativa entre Estados miembros.

Sobre la proporcionalidad de la multa del 150 %

Alegaciones de las partes

- 42 La Comisión sostiene que, al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento extemporáneo de la obligación de información con una multa proporcional del 150 % del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de los derechos o bienes situados en el extranjero, que tiene carácter automático y no graduable, el legislador español estableció una restricción desproporcionada a la libre circulación de capitales.

- 43 La Comisión alega, en particular, que el tipo de esta multa es muy superior a los tipos progresivos de la multa establecida para el caso de declaración fuera de plazo de rentas imponible en una situación puramente nacional, que se elevan, según el retraso en que se incurra, al 5, al 10, al 15 o al 20 % de los derechos adeudados por el contribuyente, y ello pese a que, a diferencia de esta última multa, que va asociada al incumplimiento de una obligación de pago del impuesto, la multa del 150 % únicamente sanciona el incumplimiento de una obligación formal de comunicar información que, por lo general, no implica el pago de un gravamen adicional.
- 44 Dicha institución precisa asimismo que, en su opinión, no pueden tenerse en cuenta las posibilidades de graduación de la sanción contempladas en una consulta tributaria vinculante de 6 de junio de 2017, puesto que dicha consulta tributaria no tiene fuerza de ley y es posterior a la fecha del dictamen motivado. Subraya que, a falta de investigación por parte de la Administración, a los contribuyentes que no pudieran probar que sus bienes o sus derechos en el extranjero fueron adquiridos mediante rentas declaradas y gravadas se les impondría automáticamente la multa del 150 %, lo que equivale, nuevamente, a establecer una presunción *iuris et de iure* de fraude fiscal, y que no se tiene en cuenta en modo alguno la deuda tributaria global que recae sobre el contribuyente como consecuencia de la acumulación de la multa proporcional del 150 % y las multas de cuantía fija previstas en la disposición adicional decimoctava de la LGT.
- 45 El Reino de España estima, por su parte, que la proporcionalidad de las sanciones únicamente corresponde apreciarla a las autoridades nacionales, ya que esta cuestión no ha sido objeto de armonización a escala europea. Dicho esto, alega que la multa del 150 % tiene por objeto sancionar el incumplimiento de una obligación declarativa sin regularización del impuesto correspondiente, es decir, actos de evasión fiscal, y, por ello, no puede compararse con los recargos aplicados en caso de declaración extemporánea, que solo están destinados a incitar a los contribuyentes a cumplir los plazos establecidos.
- 46 El Reino de España estima asimismo que deberían tenerse en cuenta las posibilidades de graduación de la sanción ofrecidas por la consulta tributaria vinculante de 6 de junio de 2017, cuyo contenido se incorpora a la ley de manera retroactiva, así como la facultad general de graduación de la sanción reconocida a la Administración en el Derecho nacional, en virtud del principio de proporcionalidad.
- 47 Por último, dicho Estado miembro niega el carácter automático de la multa del 150 %, alegando que esta solo puede imponerse cuando concurren los elementos constitutivos de la infracción que sanciona, que la carga de la prueba de la culpabilidad del contribuyente recae siempre sobre la Administración y que, en la práctica, dicha multa no se impone de manera sistemática. Señala, además, que, habida cuenta de las características de la multa del 150 %, su proporcionalidad debe apreciarse teniendo en cuenta las sanciones impuestas en los supuestos más graves de impago de una deuda tributaria que, en caso de delito contra la Hacienda Pública, podrían llegar hasta la imposición de una multa del 600 % del importe del impuesto adeudado por el contribuyente.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 48 Con carácter preliminar, procede recordar que, si bien corresponde a los Estados miembros, a falta de armonización en el Derecho de la Unión, elegir las sanciones que les parezcan adecuadas en caso de incumplimiento de las obligaciones establecidas por su legislación nacional en materia de fiscalidad directa, están obligados, no obstante, a ejercer su competencia respetando dicho Derecho y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de julio de 2001, Louloudakis, C-262/99, EU:C:2001:407, apartado 67 y jurisprudencia citada).
- 49 Por lo que respecta a la proporcionalidad de la multa del 150 %, de la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 se desprende que la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39, apartado 2, de la LIRPF o en el artículo 134, apartado 6, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuyas disposiciones fueron posteriormente reproducidas en el artículo 121, apartado 6, de la LIS, conlleva la imposición de una multa del 150 % del importe total del impuesto adeudado por las cantidades correspondientes al valor de los bienes o derechos poseídos en el extranjero. Esta multa se acumula con las multas de cuantía fija previstas en la

disposición adicional decimoctava de la LGT, que se aplican a cada dato o conjunto de datos omitidos, incompletos, inexactos o falsos que deban incluirse en el «modelo 720».

- 50 Aunque el Reino de España sostiene que esta multa proporcional sanciona el incumplimiento de una obligación material de pago del impuesto, resulta incuestionable que su imposición está directamente relacionada con el incumplimiento de obligaciones declarativas. En efecto, solo se aplica a los contribuyentes cuya situación esté comprendida en el supuesto de hecho del artículo 39, apartado 2, de la LIRPF o del artículo 121, apartado 6, de la LIS, es decir, los contribuyentes que no hayan cumplido la obligación de información sobre sus bienes o derechos en el extranjero o lo hayan hecho de manera imperfecta o extemporánea, excluyendo a aquellos que, pese a haber adquirido tales bienes o derechos mediante rentas no declaradas, hayan cumplido en cambio dicha obligación.
- 51 Por otra parte, si bien el Reino de España alega que, en la práctica, la imposición de la multa proporcional del 150 % es el resultado de una apreciación caso por caso y que su tipo puede atenuarse, el tenor de la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 da a entender que la mera aplicación del artículo 39, apartado 2, de la LIRPF o del artículo 121, apartado 6, de la LIS basta para determinar la existencia de una infracción tributaria, que se considera muy grave y se sanciona con la imposición de la multa del 150 % del importe del impuesto eludido, porcentaje que no está formulado como un tipo máximo.
- 52 A este respecto, debe precisarse que las posibilidades de graduación de la sanción ofrecidas por una consulta tributaria vinculante de 6 de junio de 2017, con posterioridad al dictamen motivado dirigido por la Comisión al Reino de España el 15 de febrero de 2017, no pueden tenerse en cuenta en el marco del presente recurso, puesto que, según reiterada jurisprudencia, la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal como esta se presentaba al término del plazo señalado en el dictamen motivado [véase, en este sentido, la sentencia de 22 de enero de 2020, Comisión/Italia (Directiva de lucha contra la morosidad), C-122/18, EU:C:2020:41, apartado 58]. El hecho de que la interpretación contenida en esta consulta tributaria se incorpore retroactivamente a la ley es irrelevante a estos efectos.
- 53 Por último, debe ponerse de relieve el tipo muy elevado de la multa proporcional establecida, que le confiere un carácter extremadamente represivo y que puede dar lugar en muchos casos, dada la acumulación de aquella con las multas de cuantía fija previstas además por la disposición adicional decimoctava de la LGT, a que el importe total de las cantidades adeudadas por el contribuyente como consecuencia del incumplimiento de la obligación de información sobre sus bienes o derechos en el extranjero supere el 100 % del valor de esos bienes o derechos, como subraya la Comisión.
- 54 En estas circunstancias, dicha institución ha probado que, al sancionar el incumplimiento por el contribuyente de sus obligaciones declarativas relativas a sus bienes o derechos situados en el extranjero con una multa proporcional del 150 % del importe del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de esos bienes o derechos, que puede acumularse con multas de cuantía fija, el legislador español ocasionó un menoscabo desproporcionado a la libre circulación de capitales.

Sobre la proporcionalidad de las multas de cuantía fija

Alegaciones de las partes

- 55 Por último, según la Comisión, constituye una restricción desproporcionada a la libre circulación de capitales el hecho de establecer, para el caso de incumplimiento de la obligación de información relativa a los bienes o derechos poseídos en el extranjero o de cumplimiento imperfecto o extemporáneo de dicha obligación, multas de cuantía fija cuyo importe es superior al previsto para infracciones similares en un contexto puramente nacional, sin tener en cuenta la información de que pudiera disponer la Administración tributaria sobre dichos activos.
- 56 En cualquier caso, la Comisión estima que el hecho de que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación de información, que constituye una mera obligación formal cuya inobservancia no ocasiona ningún perjuicio económico directo a la Hacienda Pública, lleve aparejada la imposición de multas 15, 50 o 66 veces superiores, según los casos, a las que

sancionan las infracciones similares en un contexto puramente nacional, previstas en los artículos 198 y 199 de la LGT, basta para demostrar el carácter desproporcionado del importe de dichas multas.

57 Aun reconociendo que las multas a tanto alzado previstas en la disposición adicional decimoctava de la LGT sancionan el incumplimiento de una obligación formal, cuyo incumplimiento no ocasiona ningún perjuicio económico directo a la Hacienda Pública, el Reino de España estima que los elementos de comparación considerados por la Comisión no son pertinentes. Según él, las multas de cuantía fija impuestas en caso de incumplimiento o de cumplimiento extemporáneo de la obligación de información deberían más bien compararse con las impuestas en caso de incumplimiento de la «declaración de las operaciones vinculadas», prevista por el Derecho español, ya que esta declaración también se configura como una obligación de información relativa a datos monetarios que debe ser cumplida por el propio contribuyente al que se refiere la información. Por otra parte, dicho Estado miembro considera que la información de que dispone la Administración tributaria acerca de los activos que posee un contribuyente en el extranjero no debería tenerse en cuenta para apreciar la proporcionalidad de las multas de cuantía fija impuestas, que debería examinarse atendiendo exclusivamente al comportamiento del contribuyente.

Apreciación del Tribunal de Justicia

58 Según la disposición adicional decimoctava de la LGT, los contribuyentes están obligados a suministrar a la Administración tributaria una serie de datos sobre sus bienes o derechos en el extranjero, entre ellos bienes inmuebles, cuentas bancarias, títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, así como seguros de vida e invalidez de los que dispongan fuera del territorio español. El hecho de que un contribuyente declare a la Administración tributaria datos incompletos, inexactos o falsos, no le facilite la información requerida o no lo haga en los plazos o formas establecidos será calificado como «infracción tributaria» y llevará aparejada la imposición de una multa pecuniaria fija de 5 000 euros por cada dato o conjunto de datos omitido, incompleto, inexacto o falso, con un mínimo de 10 000 euros, y de 100 euros por cada dato o conjunto de datos declarado fuera de plazo o no declarado por medios electrónicos, informáticos o telemáticos cuando existía obligación de hacerlo, con un mínimo de 1 500 euros.

59 La disposición adicional decimoctava de la LGT establece asimismo que estas multas no pueden acumularse con las previstas en los artículos 198 y 199 de dicha Ley, que determinan con carácter general las sanciones aplicables a los contribuyentes que no cumplan sus obligaciones declarativas o lo hagan de manera imperfecta, extemporánea o sin observar las formas prescritas. Según estas disposiciones, siempre que no exista perjuicio económico directo para la Hacienda Pública, la no presentación de una declaración en el plazo establecido se sancionará, salvo casos particulares, con una multa pecuniaria fija de 200 euros, cuyo importe se reducirá a la mitad en caso de presentación fuera de plazo por el contribuyente sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Por su parte, la presentación de una declaración incompleta, inexacta o falsa se sanciona con una multa pecuniaria fija de 150 euros y la presentación de una declaración sin respetar las formas prescritas con una multa pecuniaria fija de 250 euros.

60 De lo anterior se desprende que la disposición adicional decimoctava de la LGT sanciona el incumplimiento de meras obligaciones declarativas o puramente formales derivadas de la posesión por el contribuyente de bienes o derechos en el extranjero mediante la imposición de multas de cuantía fija muy elevadas, ya que se aplican a cada dato o conjunto de datos, van acompañadas, según los casos, de un importe mínimo de 1 500 o 10 000 euros y su importe total no está limitado. Estas multas pecuniarias fijas se acumulan, además, con la multa proporcional del 150 % prevista en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012.

61 De lo anterior se desprende asimismo que el importe de estas multas pecuniarias fijas no guarda proporción alguna con el importe de las impuestas a los contribuyentes en virtud de los artículos 198 y 199 de la LGT, que resultan comparables puesto que sancionan el incumplimiento de obligaciones análogas a las previstas en la disposición adicional decimoctava de la LGT.

- 62 Estas características bastan para demostrar que las multas pecuniarias fijas previstas por dicha disposición establecen una restricción desproporcionada de la libre circulación de capitales.
- 63 Habida cuenta del conjunto de las consideraciones anteriores, procede declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE:
- al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como «ganancias patrimoniales no justificadas» sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción;
 - al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con una multa proporcional del 150 % del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, que puede acumularse con multas de cuantía fija, y
 - al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con multas de cuantía fija cuyo importe no guarda proporción alguna con las sanciones previstas para infracciones similares en un contexto puramente nacional y cuyo importe total no está limitado.

Costas

- 64 A tenor del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Puesto que la Comisión ha solicitado la condena en costas del Reino de España y se ha declarado el incumplimiento, procede condenar en costas a dicho Estado miembro.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) decide:

1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992:

- **al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como «ganancias patrimoniales no justificadas» sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción;**
- **al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con una multa proporcional del 150 % del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, que puede acumularse con multas de cuantía fija, y**
- **al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con multas de cuantía fija cuyo importe no guarda proporción alguna con las sanciones previstas para infracciones similares en un contexto puramente nacional y cuyo importe total no está limitado.**

2) Condenar en costas al Reino de España.

Bay Larsen

Bonichot

Safjan

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 27 de enero de 2022.

A. Calot Escobar

K. Lenaerts

* Lengua de procedimiento: español.