

## **No puede practicarse una liquidación por IRPF sin plazo alguno de prescripción cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero**

**Se somete a consideración de la Sala si una liquidación por IRPF puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestos de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la información estipulada en la DA 18.º de la LGT.**

En virtud de la STJUE de 22 de enero de 2022, en la que se planteaba las consecuencias del incumplimiento de la obligación informativa de los bienes y derechos en el extranjero o de la presentación extemporánea del modelo 720 que conllevaban la calificación de dichos activos como “ganancias patrimoniales no justificadas” que no prescriben, el TS declara que una liquidación por IRPF no puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan, 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 DA 18.º de la LGT. Concluye que, como consecuencias de la citada STJUE, la prescripción del IRPF en estos casos se rige por el plazo general de 4 años.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 20/06/2022

Nº de Recurso: 1124/2020

Nº de Resolución: 781/2022

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

Ponente: JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Tipo de Resolución: Sentencia

### **TRIBUNAL SUPREMO**

#### **Sala de lo Contencioso**

#### **SENTENCIA**

En Madrid, a 20 de junio de 2022.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación nº 1124/2020, interpuesto por D. Luis Manuel y D<sup>a</sup> Estela , representados por el procurador de los Tribunales, D. Jesús Fernández de las Heras, bajo la dirección letrada de D. Francisco Javier Galindo García, contra la sentencia nº 445/2019, dictada el 19 de diciembre por la Sala de lo Contencioso- Administrativo de Cáceres del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en el recurso contencioso-administrativo nº 260/2019, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, de 30 de noviembre de 2018, dictada en las

reclamaciones económico-administrativas números NUM000 (57.265,72 euros, intereses de demora incluidos) y NUM001 (multa de 75.763,17 euros), acumuladas, interpuestas contra el Acuerdo de Liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012, y el Acuerdo sancionador derivado de los hechos objeto del procedimiento de inspección, por importe total de las dos reclamaciones de 133.028,89 euros.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, D. Ricardo Huesca Boadilla.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el recurso contencioso-administrativo nº 260/2019, seguido en la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Cáceres del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, se dictó sentencia nº 445/2019, con fecha 19 de diciembre, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente:

"FALLAMOS:

Estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. Fernández de las Heras, en nombre y representación de don Luis Manuel y doña Estela , contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de fecha 30 de noviembre de 2018, dictada en las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001 , acumuladas, y declaramos haber lugar a los siguientes pronunciamientos:

- 1) Confirmamos la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Extremadura de fecha 30 de noviembre de 2018, en lo que se refiere a la reclamación económico-administrativa número NUM000 , por ser ajustada a Derecho, y anulamos dicha Resolución en el pronunciamiento de la reclamación económico- administrativa número NUM001 , por no ser ajustado a Derecho.
- 2) Anulamos el Acuerdo sancionador dictado por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Extremadura, Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fecha 8 de julio de 2016, por no ser ajustado a Derecho, dejando sin efecto la sanción impuesta.
- 3) Sin hacer especial pronunciamiento respecto a las costas procesales causadas".

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de D. Luis Manuel y de D<sup>a</sup> Estela , se presentó escrito con fecha 4 de febrero de 2020, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, preparando recurso de casación, y la Sala lo tuvo por preparado con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente D. Luis Manuel y D<sup>a</sup> Estela , representados por el procurador de los Tribunales, D. Jesús Fernández de las Heras, bajo la dirección letrada de

D. Francisco Javier Galindo García, y como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, D. Ricardo Huesca Boadilla.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 2 de julio de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de

casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados

3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, acordando:

" 2º) Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de 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, una liquidación por IRPF puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan, 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, serán objeto de interpretación, los artículos 21, 45, 56, 63 y 65 del TFUE, a la luz de la jurisprudencia del TJUE; el artículo 44 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo; el artículo 9.3 de la Constitución Española; los artículos 3, apartado 2; 10, apartado 2, y la disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador de los Tribunales, D. Jesús Fernández de las Heras, en nombre y representación de D. Luis Manuel y de Dª Estela , por medio de escrito presentado el 4 de septiembre de 2020, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son las previsiones contenidas en los artículos 56 y 63 del TFUE, la jurisprudencia del TJUE y los artículos 9.3 ce y 10.2 de la LGT.

Hace referencia al régimen introducido 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, en lo que respecta a los bienes y derechos de los contribuyentes situados en el extranjero, dando lugar a promover un recurso ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que se tramita bajo el asunto C-788/19 y una vez entrada en vigor la citada ley, la Comisión Europea elabora el Dictamen Motivado de fecha 15 de febrero de 2017, en el que tal institución denuncia la flagrante vulneración de derechos y principios comunitarios que el mismo provoca, haciendo referencia también a la Directiva del Consejo de 19 de diciembre de 1977 relativa a la asistencia mutua entre autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, a la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y la que se deroga la Directiva 77/799/CEE y al Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993.

Destaca que en su Dictamen, la Comisión Europea considera, al igual que los recurrentes, que la previsión contenida en el artículo 39.2 de la LIRPF, introduce un mecanismo manifiestamente desproporcionado de imprescriptibilidad de la potestad de regularizar las rentas de la AEAT y manifiesta que en el ámbito de la Unión Europea, existen mecanismos suficientes de cooperación administrativa para la transmisión de información fiscal entre los Estados miembros, tal y como afirma la Comisión Europea en su Dictamen, que además, en el caso particular se ven incrementados dada la

existencia de un Convenio suscrito entre el Reino de España y la República Portuguesa que expresamente faculta para la solicitud de información en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no cabe acoger la aseveración contenida en el pronunciamiento judicial emitida sobre la base de considerar que la única forma de conocer la existencia de bienes y derechos en el extranjero sea la presentación del modelo 720.

Indica que la garantía de efectividad del principio recogido en el artículo 31 CE y la lucha contra el fraude fiscal no pueden justificar una medida que vulnera principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico y del ordenamiento jurídico comunitario, como el de seguridad jurídica que impide que se mantengan situaciones abiertas indefinidamente en el tiempo, protege la confianza legítima de los interesados e impone la certitud, claridad, precisión y previsibilidad de las normas y debe aplicarse con especial rigor en el caso de normas que sean susceptibles de comportar consecuencias financieras y, el de proporcionalidad, que impone la adecuación de los medios a la finalidad u objetivo que se persigue y determina que, aún cuando la medida restrictiva se justifique en la necesidad de lucha contra la evasión fiscal, deberá respetar el citado principio y, si bien el artículo 65 del TFUE admite una serie de medidas a adoptar por los Estados miembros que no colisionarían con la libre circulación de capitales, ello sucederá siempre que no supongan un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y que se ajusten al principio de proporcionalidad.

Continúa diciendo que la Sentencia impugnada desatiende los dictados del TJUE y sobre la base del citado precepto de la LIRPF construye un auténtico régimen de imprescriptibilidad dado que somete el inicio del cómputo del plazo de prescripción a un hecho incierto como es la presentación por el contribuyente de la declaración informativa (Modelo 720), se produzca ésta dentro o fuera del plazo reglamentario de declaración, ya que en el caso de que el contribuyente no presente la declaración el cómputo de la prescripción nunca llegará a iniciarse -contrariamente a lo dispuesto en el artículo 67.1.a) de la LGT que, en supuestos de declaración marca el inicio del cómputo del plazo de prescripción en una fecha fija, "el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario"-, manteniéndose abierta sine die la posibilidad de regularización de los bienes y derechos que un contribuyente posea en el extranjero, es decir, no se está ante una excepción al plazo general de prescripción, contrariamente a lo que sostiene la Sentencia, sino ante un auténtico supuesto de imprescriptibilidad, que excepciona las reglas de cómputo y efectos propios de la institución jurídica - que operan por el mero transcurso del tiempo-, y quiebra el principio de seguridad jurídica y el de proporcionalidad, suponiendo una clara restricción injustificada de las libertades comunitarias aludidas.

Manifiesta que el pronunciamiento judicial impugnado ampara una modificación del artículo 39.2 de la LIRPF, introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, contraria al principio de seguridad jurídica, que establece una aplicación retroactiva de las normas tributarias que vulnera los artículos 9.3 CE y 10.2 de la LGT y la liquidación practicada por la AEAT trae causa de la declaración extemporánea de un bien inmueble adquirido por los recurrentes con un dinero depositado en una entidad bancaria portuguesa con fecha 5/12/2007, habiendo entrado en vigor el 31 de octubre de 2012 la reforma operada sobre el artículo 39 de la LIRPF y alude a que el Tribunal Constitucional ha abordado en numerosos pronunciamientos la diferencia entre retroactividad auténtica o de grado máximo y retroactividad impropia o de grado medio y que ha declarado que las exigencias de interés general sobre las que se pretenda justificar la norma han de ser especialmente nítidas cuando afectan a un tributo como el IRPF que ocupa una posición central en el conjunto de nuestro sistema tributario, circunstancias que incrementan notablemente la incidencia sobre la seguridad jurídica ( STC 182/1997).

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala que "tenga por INTERPUESTO RECURSO DE CASACIÓN, en tiempo y forma, contra la Sentencia nº 445/2019, de 19 de diciembre, de la Sala de

lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura y, en su día y previos los trámites procesales procedentes, se sirva dictar Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime íntegramente el recurso en los términos interesados, con imposición de las costas del presente recurso a la parte recurrida".

QUINTO.- Oposición al recurso de casación.

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, por escrito presentado con fecha 16 de octubre de 2020, formuló oposición al recurso de casación reflejando las consideraciones previas sobre el régimen introducido por la ley 7/2012 en lo que respecta a las ganancias patrimoniales derivadas del modelo 720 reguladas en el artículo 39.2 Ley del IRPF, con la regla general de las ganancias patrimoniales contempladas en el artículo 39.1 de la misma Ley, apartado que no ha sufrido modificación alguna, indicando que el mecanismo general de las ganancias patrimoniales no justificadas del artículo anterior es una cláusula anti-elusión, de aplicación general en la imposición sobre la renta, que se fundamenta en una regla de la experiencia conforme a la cual si se descubre que un contribuyente es titular de unos activos que no se corresponden con su renta y patrimonio y no puede justificar que ha tributado por ello o que no tenía que tributar (exenciones o no sujeciones, etc) se considera que ha obtenido una renta por la que no ha tributado, no estableciendo ninguna presunción de fraude el citado artículo 39, apartados 1 y 2 de la Ley del IRPF, puesto que no efectúa ninguna presunción sobre la ocultación de los bienes a la Administración tributaria ni sobre la elusión o falta de tributación, que son los presupuestos de la aplicación de la presunción que se deben demostrar para poder regularizar.

En cuanto a la imprescriptibilidad de la acción para practicar la liquidación de las ganancias patrimoniales que se regularicen correspondientes a bienes y activos en el extranjero, indica que la jurisprudencia del TJUE ha admitido la existencia de regímenes específicos de prescripción cuando un Estado miembro debe desplegar sus potestades respecto de bienes y derechos situados en el territorio exterior y que no se trata de un supuesto de "imprescriptibilidad", sino una especialidad respecto del "die a quo" en el que comienza a computarse el plazo de prescripción y, por tanto, este plazo de prescripción de cuatro años se debe comenzar a computar desde el momento en el que la Administración tributaria tiene conocimiento de los elementos del hecho imponible que le permitan iniciar una investigación y por consiguiente, el artículo 39.2 de la Ley del IRPF no establece un supuesto de "imprescriptibilidad", sino que realmente dicha norma supone una aplicación particular de la regla de la " actio nata".

Indica que es obvio que, una vez que la Administración tributaria tenga indicios de un elemento imponible, se debe iniciar el cómputo del plazo de prescripción, dado que la falta de actuación le sería imputable y no resulta razonable que la Administración pierda la posibilidad de ejercer un derecho sobre el que no ha tenido ningún conocimiento como consecuencia de una actuación de ocultación del deudor y sin culpa por parte del acreedor. Pero, tampoco resultaría razonable que la Administración pudiera posponer el ejercicio de su derecho indefinidamente tras el conocimiento de los hechos y en caso de regularización, la Administración tributaria española debe incluir en el expediente administrativo las informaciones que han servido para iniciar el procedimiento, por lo que se puede comprobar fácilmente si se supera o no el plazo de prescripción desde la fecha de conocimiento de la información.

Concluye diciendo que no se aprecia en la norma cuestionada la posible afectación a situaciones consolidadas a modo de retroactividad auténtica ni la vulneración del principio de seguridad jurídica al existir unas poderosas razones de interés general como la prevención y lucha contra el fraude fiscal que hacían necesaria la aprobación en el año 2012 de una Ley, como la Ley 7/2012 y de un modificación legal como la cuestionada, que no puede desvincularse en absoluto de la obligación consagrada en la DA 18ª de la LGT/2003, en la redacción dada por esa Ley 7/2012, en los términos que

en ella se detallan, de suministro a la Administración tributaria de información por los obligados tributarios, a través del Modelo 720, sobre bienes y derechos situados en el extranjero y el posible efecto retroactivo derivado, en este caso, de la regularización sobre ejercicios prescritos en aplicación de la regla especial de prescripción, basado en la teoría de la "actio nata", queda compensado con la posibilidad cierta que se otorga al contribuyente de acreditar que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas y solo en el caso de que el bien o activo adquirido fuere muy antiguo y no se conservase declaración alguna, la Administración valorando todas las circunstancias (si se han ocultado otros bienes, si el lapso de tiempo transcurrido es razonable o no, etc) podría, en caso de duda, no proceder a la regularización y en el presente caso, como se recoge en el acuerdo de liquidación dictado, si bien se aportó el documento privado de compraventa del inmueble, generador de la ganancia de patrimonio no justificada, así como el extracto patrimonial sobre la titularidad del depósito de 103.000 euros y la copia de un cheque bancario por 105.000 euros a favor de la entidad vendedora, por lo que cabe suponer que la adquisición se realizó con el importe del depósito, y en ningún caso se demostró que dichos fondos procedían de rentas declaradas previamente por los obligados tributarios o de rentas obtenidas en periodos respecto de los cuales no tuviesen la condición de contribuyentes por el IRPF.

Y terminó suplicando a la Sala que "dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

Por OTROSÍ DIGO manifiesta que "dada la existencia del recurso de incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra el Reino de España ( C-788/19) donde se va a analizar si España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21, 45, 56 y 63 TFUE, entre otros, los mismos que esa Sala debe interpretar según el auto, solicitamos expresamente la suspensión de este recurso hasta que el Tribunal comunitario dicte la oportuna sentencia al respecto".

SEXTO.- Alegaciones de las partes a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 27 de enero de 2022, dictada en el asunto C-788/19 .

Dado que las partes de este recurso de casación hacen referencia a la cuestión prejudicial C-788/19, una vez resuelta por STJUE de 27 de enero de 2022, por providencia de 1 de febrero de 2022, se les da traslado de la misma para que aleguen lo que a su derecho convenga sobre la incidencia de dicho pronunciamiento del TJUE.

El procurador de los Tribunales D. Jesús Fernández de las Heras, en nombre y representación de D. Luis Manuel y de D<sup>a</sup> Estela , por medio de escrito presentado el 9 de febrero de 2022, formula sus alegaciones suplicando "se sirva dictar Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime íntegramente el recurso en los términos interesados en nuestro escrito de interposición, con imposición de las costas del presente recurso a la parte recurrida".

Asimismo, el Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, mediante escrito presentado el 17 de febrero de 2022 formula sus alegaciones solicitando la continuación del procedimiento como proceda en Derecho.

SÉPTIMO .- Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 1 de marzo de 2022, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 14 de junio de 2022, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Base fáctica del enjuiciamiento.

Haciéndonos eco del relato fáctico contenido en el auto de admisión, no se cuestiona que los recurrentes presentaron en 22 de abril de 2013 un primer modelo 720 del ejercicio 2012, a fin de informar a la Administración de que eran propietarios de un inmueble sito en el municipio portugués de Elvas, que habían adquirido mediante compraventa el 19 de junio de 2007 por el precio de 105.000 euros; posteriormente en 15 de julio de 2013 presentaron un segundo modelo, complementario del anterior, en el que declararon ser titulares de otro inmueble en la misma localidad portuguesa que habían adquirido el 3 de septiembre de 2008 por un importe de 110.000 euros.

A raíz de dichas informaciones la Inspección imputó a los interesados la obtención en 2012 de una ganancia patrimonial no justificada, por el importe del valor del inmueble que fue extemporáneamente declarado. Tal regularización se hizo al amparo de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF, añadido por el artículo 3.2 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, con relación a la Disposición Adicional segunda de esta última, y por no considerarse aplicable la excepción prevista en el último inciso del citado artículo, al no resultar acreditado que los fondos empleados para la adquisición del inmueble en 2008, correspondieran a rentas declaradas u obtenidas en períodos impositivos en los que no eran sujetos pasivos del IRPF.

Reconoce el Sr. Abogado del Estado que los inmuebles se adquirieron antes de 2011, años 2007 y 2008, siendo la renta financiadora, como muy tarde, de 2008; sin que la presentación del modelo 720 interrumpa la prescripción, sino que ha de estarse al inicio del procedimiento inspector, esto es, a 24 de noviembre de 2015.

SEGUNDO.- La sentencia del TJUE de 22 de enero de 2022, en el asunto C-788/19, y su incidencia en el presente recurso de casación.

La sentencia del TJUE de 22 de enero de 2022, Asunto C\_788/19, incide sustancial y determinadamente sobre la cuestión de interés casacional seleccionada en el auto de admisión y anteriormente transcrita, de suerte que ha de acogerse la pretensión actuada, sin oposición del Sr. Abogado del Estado que a la vista de la referida sentencia y de los hechos acreditados considera que se ha producido la prescripción.

Recordemos que entre las cuestiones controvertidas instaba la Comisión Europea, en un procedimiento de infracción, que el TJUE declarase 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; ... 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 I, p. 3; en lo sucesivo, "Acuerdo EEE")".

En lo que ahora interesa la citada sentencia recoge las siguientes consideraciones:

"25 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 60, y de 7 de noviembre de 2013, K, C-322/11, apartado 60).

26 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, Itelcar, 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].

27 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 ó 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.

28 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.

29 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.

30 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.

31 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.

32 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.



33 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.

34 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.

35 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.

36 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.

37 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).

38 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.

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.

(...) 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".

Brevemente para significar que el deber informativo que nos ocupa fue introducido en nuestro ordenamiento por 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, a la que precedió la llamada amnistía fiscal. En lo que ahora interesa, aparte del régimen sancionador creado, preveía que el incumplimiento formal acarrearía una ganancia no patrimonial específica para activos en el exterior, arts. 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, recordemos que el régimen tradicional en esta materia era su consideración como ganancias no justificadas, partiendo de la presunción de la existencia de rentas no declaradas ante la detección de bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o el patrimonio declarados por el contribuyente; considerando el TJUE que se vulnera el principio de libre circulación de capitales por la Ley 7/2012, 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, puesto que se establecía el inicio del cómputo de la prescripción en el momento en que la Administración tributaria tenga por primera vez conocimiento de su existencia, lo que conllevaba que se podía gravar las rentas por los específicos activos durante un tiempo indefinido, sin tener en cuenta el ejercicio en que se devengaba el impuesto, ante la imposibilidad de probarlo por parte del obligado tributario, lo que resultaba desproporcionado, puesto que la normativa adoptada por el legislador español produce no sólo un efecto de imprescriptibilidad, sino también permite a la Administración tributaria cuestionar una prescripción ya consumada en favor del contribuyente.

El legislador nacional en cumplimiento de lo resuelto por el TJUE ha dictado la Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la LIS y la LIRPF.

En consonancia con lo dicho y lo resuelto en la expresada sentencia del TJUE, a la cuestión de interés casacional objetivo formulada cabe responder en el sentido de que una liquidación por IRPF no puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan, 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.

TERCERO.- Proyección de la doctrina fijada al caso.

No hay duda que la aplicación de la doctrina fijada, a la luz de la referida sentencia del TJUE, a los hechos acreditados, corrobora que se ha producido la prescripción alegada. Es el propio Sr. Abogado del Estado, como se ha indicado, el que elocuentemente así lo confirma cuando manifiesta que "como consecuencia de la Sentencia del TJUE, la imprescriptibilidad contenida en el art. 39.2 de la LIRPF, la prescripción del IRPF se rige por la normativa general, que supone una prescripción de 4 años, y un tratamiento análogo al contenido en el art. 39.1 LIRPF. En este caso, el 24 de noviembre de 2015, se comunica el inicio del procedimiento inspector, luego la interrupción de la prescripción se produce en ese momento, con la comunicación de inicio del procedimiento inspector. En este caso, los contribuyentes han probado que eran titulares de ese inmueble desde una fecha anterior al periodo de prescripción (anteriores al año 2011), pues justifican que el inmueble se adquirió el 3-09-2008. Por ello, en el momento de inicio del procedimiento inspector ya había prescrito el derecho de la Administración a comprobar la ganancia patrimonial procedente de la adquisición del inmueble....

la extemporánea presentación del modelo 720 no interrumpe la prescripción de IRPF 2008 sino que es el inicio

del procedimiento inspector, lo que marca esa eventual interrupción. El procedimiento inspector se inició, como hemos dicho, el 24.11.2015. En dicho momento, y según las reglas generales de prescripción ( arts 66 y ss LGT ) quedaría viva la prescripción administrativa del IRPF 2011. En el expediente, que ha dado lugar a este recurso, la

imputación se efectuó al año 2012, por ser aplicable la regla especial que, ahora, ha quedado anulada, pero que preveía la imputación al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos en el que estuviera en vigor el régimen especial, esto es, ejercicio 2012, pero al haber quedado acreditado que el bien inmueble se adquirió en 2008, no se podría gravar, debiendo entenderse todo prescrito".

CUARTO.- Cuestiones pendientes de resolver.

A la vista del contenido y formulación de la cuestión con interés casacional objetivo y el planteamiento que se hace por las propias partes, al punto que la propia parte recurrida admite abiertamente producida la prescripción, no resulta procedente y además innecesario, entrar sobre otras cuestiones que desde un plano general el tema suscita, algunas de gran importancia jurídica y práctica, entre ellas la cuestión referente a la retroactividad denunciada por la parte recurrente, que puede entenderse respondida cuando el propio TJUE afirma que el artº 39.2 afecta o podía afectar a prescripciones ya consumadas, pero cuya resolución es innecesaria dado los efectos directos derivados de la doctrina europea; y otra de gran relevancia, que no cabe abordar por resultar extraña al debate suscitado y al caso concreto, sin que quepa hacer por este Tribunal construcciones jurídicas en abstracto a modo de informe, referida a los efectos de la sentencia del TJUE, en este caso afectante sólo al artº 39.2, respecto si cabe entender que lo resuelto por el TJUE determina la nulidad de todo lo actuado en aquellos procedimientos en los que se aplicó el citado artº 39.2 de la LIRPF (ó 121.6 de la LIS) y si puede abarcar incluso a actos firmes por no haber sido objeto de impugnación; o por el contrario ha de entenderse que lo fallado por el TJUE no afecta a la validez de los procedimientos seguidos y, en todo caso, procedería retrotraer el procedimiento para que la Administración Tributaria compruebe, conforme a la doctrina tradicional, si resulta acreditada la prescripción alegada.

Cuestiones, insistimos, de gran importancia pero que no es posible examinar en el presente recurso de casación por venir su objeto circunscrito a la cuestión despejada, lo que ha determinado la suerte del presente recurso de casación.

CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 de la Ley de la Jurisdicción, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

Y respecto de las causadas en la instancia, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

### FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo.

Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación n.º 1124/2020, interpuesto por D. Luis Manuel y D<sup>a</sup> Estela , representados por el procurador de los Tribunales, D. Jesús Fernández de las Heras, contra la sentencia n.º 445/2019, dictada el 19 de diciembre por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Cáceres del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en el recurso contencioso-administrativo n.º 260/2019, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Extremadura, de 30 de noviembre de 2018, dictada en las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 (57.265,72 euros, intereses de demora incluidos) y NUM001 (multa de 75.763,17 euros) -ya anulada-, con devolución, en su caso, de lo indebidamente ingresado más intereses.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni sobre las de la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.