

Fija la Sala como doctrina jurisprudencial que procede la liquidación del recargo único por declaración extemporánea sin requerimiento previo por la presentación extemporánea de autoliquidación complementaria del contribuyente

El TS declara que procede la liquidación del recargo previsto en el art. 27 de la LGT en un supuesto en el que la obligada tributaria presentó fuera de plazo, sin requerimiento previo por parte de la Administración, una autoliquidación complementaria en concepto de IRPF, sin que hubiera solicitado rectificación de la autoliquidación, y sin que hubiera probado la existencia de prescripción de las ganancias patrimoniales no justificadas declaradas extemporáneamente, correspondientes a bienes y derechos situados en el extranjero, con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información sobre esa clase de bienes establecida en la Disposición Adicional 18.ª de la LGT, en la redacción introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 19/12/2022

Nº de Recurso: 2083/2021

Nº de Resolución: 1694/2022

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

Ponente: RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso

SENTENCIA

Madrid, a 19 de diciembre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2083/2021, promovido por doña Bibiana , representada por el procurador de los Tribunales don Ignacio de Anzizu Pigem, bajo la dirección letrada de doña María Cenzual Aldaz, contra la sentencia núm. 74, dictada el 13 de enero de 2021 por la Sección Primera de la Sala delo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recaída en el recurso núm. 1378/2019.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por doña Bibiana contra la sentencia núm. 74, de 13 de enero de 2021, de la Sección Primera de la Sala delo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimatoria del recurso núm. 1378/2019 promovido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 12 de septiembre de 2019, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 instada contra la resolución de 7 de octubre de 2015, de la Administración de Figueres de la AEAT, por la que se practicó liquidación de recargo único como consecuencia de la presentación fuera de plazo sin requerimiento previo de la autoliquidación complementaria del IRPF correspondiente al ejercicio 2012, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria, por importe de 111.850,22 euros.

SEGUNDO.- La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"SÉPTIMO. [...]

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

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

[...]"

El procurador de doña Bibiana preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 25 de febrero de 2021, identificando como normas legales que se consideran infringidas:

- Los artículos 21, 45, 56 y 63 del TFUE, a la luz de la jurisprudencia del TJUE.
- Los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.
- Los artículos 9.3 y 14 de la Constitución española.
- Los artículos 10, apartado 2; 27, 178 y la Disposición Adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], esta última disposición introducida por la Ley 7/2012, de 29 de

octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

- El artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["LIRPF"].

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 23 de marzo de 2021.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 20 de octubre de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

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

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

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

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

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

3.3. El artículo 9.3 de la Constitución Española.

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

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

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

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art.

92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación de la Sra. Bibiana, mediante escrito registrado el 20 de diciembre de 2021, interpuso el recurso de casación en el que aduce que "[...] la conclusión del TSJC es incorrecta dado que confirma la procedencia de la Liquidación del Recargo que derivó de la aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF, cuya configuración legal es contraria al Derecho de la UE y adolece de vicios de inconstitucionalidad, obviando que la nulidad del artículo 39.2 de la LIRPF debe conllevar, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 64 de la Ley 30/1992, la nulidad de todos los actos que se hubieran dictado en aplicación de dicho precepto" (pág. 19 del escrito de interposición), y solicita el dictado de sentencia que:

"i. En caso de que el TJUE resuelva que el artículo 39.2 de la LIRPF no vulnera el Derecho de la UE, se plantee la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad ante el TC conforme a las previsiones del artículo 35 y siguientes de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del TC para que, como máximo intérprete de la CE, valore la vulneración de los artículos 9.3 y 14 de la CE en que incurre el precepto.

ii. Estime el Recurso de Casación y case la sentencia dictada por el TSJC y dicte una nueva en la que concluya que la declaración de inconstitucionalidad o falta de adecuación a Derecho de la UE de una norma debe conllevar la nulidad de todos los actos administrativos que derivaron de su aplicación y que, por lo tanto, la Liquidación del Recargo debe ser declarada nula al derivar de la aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF cuya configuración:

- Contraviene las libertades comunitarias reguladas en los artículos 21, 45, 49, 56 y 63 del TFUE y en los 28, 31, 36, y 40 del Acuerdo sobre el EEE y a la Jurisprudencia del TJUE.

- Conculca los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima (art. 9.3 de la CE) y el principio de igualdad ante la Ley (art. 14 de la CE) y, asimismo, el artículo 10.2 de la LGT, al afectar a situaciones consolidadas en ejercicios anteriores al de su entrada en vigor, sobre las que incluso se había ganado la prescripción".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 8 de febrero de 2022, escrito de oposición en el que, partiendo de la sentencia dictada por el TJUE el 27 de enero de 2022, en el procedimiento de infracción (C-788/19), responde a la cuestión casacional afirmando que: "La imposición del recargo por presentación extemporánea de una autoliquidación complementaria sin requerimiento previo de la Administración - ex artículo 27 LGT/2003 - cuando se regularicen las ganancias patrimoniales no justificadas que correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria, resulta procedente, incluso tras la Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022, ante la falta de prueba, en este caso, por parte de la obligada tributaria, de la existencia de prescripción, existiendo, por tanto, base suficiente para presumir la obtención de una ganancia patrimonial no justificada en un ejercicio no prescrito en la fecha de la presentación de la autoliquidación complementaria, ganancia por la que debe tributar" (pág. 12 del escrito de oposición), por lo que solicita de esta Sala "[...] desestime el recurso confirmando la sentencia impugnada".

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LICA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 16 de noviembre de 2022, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 74, dictada el 13 de enero de 2021 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso núm. 1378/2019 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 12 de septiembre de 2019, desestimatoria de la reclamación núm. NUM000 formulada frente a la liquidación practicada el 7 de octubre de 2015 por la Administración de Figueras de la Agencia Tributaria, por el concepto del IRPF-Recargo Único, como consecuencia de la presentación fuera de plazo sin requerimiento previo de la autoliquidación complementaria del IRPF correspondiente al ejercicio 2012, pues se presentó el 25 de mayo de 2015 cuando el plazo había vencido el 1 de julio de 2013, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Dicha liquidación ascendía a 111.850,22 euros.

SEGUNDO.- Antecedentes del litigio.

Los antecedentes del litigio son los siguientes:

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

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

3º. El 7 de octubre de 2015, la Administración de Figueras de la AEAT practicó liquidación de recargo único como consecuencia de la presentación fuera de plazo sin requerimiento previo de la autoliquidación complementaria del IRPF correspondiente al ejercicio 2012, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 58/03, General Tributaria, por importe de 111.850,22 euros (20% de 581.195,15 euros menos la reducción del 25% y más los intereses de demora). Dicha resolución fue notificada el 8 de octubre de 2015.

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

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

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

6º Según declara la sentencia recurrida, no consta que doña Bibiana haya solicitado la rectificación de la autoliquidación complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2012 en que incluyó el valor de los bienes y derechos no declarados y situados en el extranjero como ganancia patrimonial injustificada.

TERCERO.- La cuestión de interés casacional.

En el auto de 20 de octubre de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso de casación para examinar la siguiente cuestión de interés casacional:

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

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

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

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

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

3.3. El artículo 9.3 de la Constitución Española.

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

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

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

CUARTO.- Argumentación de la sentencia recurrida.

La argumentación de la sentencia recurrida sobre la cuestión que presenta interés casacional, se contiene en el fundamento de derecho séptimo, que es del siguiente tenor literal:

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

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

Y más adelante rechaza que pueda estar en juego la aplicación de la prescripción, no porque resultara excluida por aplicación del art. 39.2 LIRPF, sino porque la actora no ha hecho el mínimo intento de probar que los bienes y derechos objeto de declaración en la autoliquidación complementaria objeto del recargo pudieran estar amparados por la prescripción. Así, dice la sentencia recurrida en el FJ 7 lo siguiente, como resultado del análisis de la actividad probatoria, y señalando la absoluta inactividad en tal sentido por la recurrente:

"[...] Por último, y éste es un factor crucial y que no puede ser desconocido a los efectos del presente enjuiciamiento (hasta el punto de determinar, hasta donde nos alcanza, lo artificioso -a que aludíamos con anterioridad- de la controversia, y aun de la petición de planteamiento de cuestión prejudicial comunitaria, de suspensión de los autos a la espera de la resolución del procedimiento seguido ante el TJUE contra el Reino de España a instancia de la Comisión Europea, o de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad): la recurrente dijo, en alegaciones a la propuesta de liquidación del recargo litigioso (párrafo tercero de la alegación única), estar "en disposición de probar (sin hacerlo) que, como se ha expuesto, los bienes declarados extemporáneamente procedían de rendimientos

obtenidos con anterioridad al ejercicio 2010". En alegaciones en la vía económico-administrativa (de nuevo sin prueba conocida y debidamente identificada) reiteró (párrafo segundo de la alegación segunda) que "En el supuesto que aquí nos ocupa, los bienes objeto de regularización procedían de la inversión en activos de rendimientos obtenidos en ejercicios anteriores a 31 de diciembre de 2010, técnicamente ya prescritos". En demanda (folio quinto) insiste aquélla en que "mi representada declaró como ganancia patrimonial no justificada el saldo de los bienes y derechos de los que era titular en el extranjero a 31 de diciembre de 2009, concretamente en Andorra", concluyendo que "los bienes objeto de regularización procedían de la inversión en activos de rendimientos obtenidos en ejercicios técnicamente ya prescritos". Luego, se afirma, sin más, y sin prueba ni indicio alguno al respecto (cuando menos identificado en demanda), que la renta aflorada corresponde a bienes y derechos de que la actora era titular en el extranjero a 31 de diciembre de 2009. Lo que, insistimos, se halla huérfano de cualquier prueba, que sólo a la actora incumbía, en la vía administrativa y económico-administrativa y (aun con mayor razón) en la presente sede jurisdiccional (en que no ha propuesto más prueba que la documental consistente en la simple propuesta de sanción antes aludida, sin verse constreñida la recurrente por límite procesal legal probatorio alguno, ni por decisión de este Tribunal al respecto), pues nos encontramos ante un hecho constitutivo de su pretensión, huérfano del más mínimo indicio probatorio, y no reconocido por la adversa. En tal tesitura, carece de sentido cualquier apelación a principios de proporcionalidad, no discriminación, equivalencia o indebida restricción de libertades comunitarias, allí donde, de hecho, no consta en modo alguno que nos encontremos ante rentas para las que, en aplicación del régimen nacional aplicable a bienes y derechos ubicados en España, hubiere prescrito la acción administrativa para liquidar la deuda tributaria.[...]"

QUINTO.- Argumentación de las partes.

La recurrente argumenta sobre la falta de adecuación al Derecho de la Unión Europea del art. 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que propició la presentación extemporánea y sin requerimiento previo de la autoliquidación complementaria correspondiente al IRPF 2012, y considera que ello determina la nulidad automática de todos los actos que hubieran sido dictados como consecuencia de su aplicación, incluso de la autoliquidación complementaria presentada por ella, así como la liquidación del recargo por presentación extemporánea, pues los considera carentes de cobertura normativa, y postula la devolución de los ingresos realizados, que califica de indebidos, petición que concreta en la devolución del importe del recargo impuesto en aplicación del art. 27.1 y 2 LGT. En su escrito de interposición afirma que presentó "[...] Autoliquidación complementaria en la que, de conformidad con lo dispuesto por en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("LIRPF"), se incluyó como ganancia patrimonial no justificada integrada en la base general del impuesto el valor de los bienes de los que era titular en el extranjero a 31 de diciembre de 2009, que no fueron declarados en plazo en el Modelo 720 correspondiente al ejercicio 2012 [...]". Invoca asimismo que el art. 39.2 LIRPF "[...] conculca los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima (art. 9.3 de la CE) y el art. 10.2 de la LGT al afectar a situaciones consolidadas en ejercicios anteriores al de su entrada en vigor (sic) sobre las que incluso se habría ganado la prescripción [...]" (pág. 16 escrito de interposición).

Por su parte, la Abogacía del Estado resalta que la STJUE de 22 de enero de 2022, asunto C-Asunto C-788/19, no examina ni efectúa pronunciamiento alguno en relación al recargo por presentación extemporánea en relación con el Derecho de la Unión Europea. Resalta que la recurrente omite por completo la crítica de aquello que es crucial para la resolución del presente litigio y que la sentencia recurrida ha rechazado de forma explícita, es decir la eventualidad de que pudiera concurrir la prescripción tributaria, y ello por cuanto, ni en vía administrativa ni en el procedimiento judicial, la actora no ha intentado en ningún momento acreditar que la renta aflorada en la autoliquidación

complementaria que es objeto de liquidación del recargo por presentación extemporánea, se correspondiera a bienes y derechos de que la actora fuera titular en el extranjero a 31 de diciembre de 2009, extremo que la Sala de instancia considera carente de prueba cuya carga probatoria correspondía a la actora.

Tampoco consta que la actora haya solicitado, y por tanto, que se le haya denegado, la rectificación de su autoliquidación complementaria por el referido ejercicio de 2012. De hecho no es objeto del recurso una eventual denegación de rectificación de su autoliquidación, que en consecuencia no se ha producido.

SEXTO.- El juicio de la Sala.

Conviene precisar ante todo el objeto del litigio, pues, como bien destaca la sentencia recurrida, "[...] el presente recurso tiene exclusivamente por objeto la liquidación del recargo único, practicada en virtud del art. 27 LGT, como consecuencia de la presentación fuera de plazo (transcurridos más de veinte meses de su finalización), sin requerimiento, de autoliquidación complementaria del IRPF correspondiente al ejercicio 2012. [...]". En esta autoliquidación complementaria, de la cual la parte hoy recurrente no alega que haya solicitado su rectificación conforme autoriza el art. 120.3 LGT, se liquida, según reseña la sentencia recurrida, una "[...] cuota diferencial ingresada a resultas de aquella autoliquidación complementaria [que] ascendió a los 581.195,15 euros, donde la inicial (a resultas de la autoliquidación practicada en plazo) se cifró en 333,80 euros (según afirma la propia actora en demanda) [...]" (FD 5 de la sentencia recurrida). No cuestiona la parte recurrente que dicha presentación extemporánea fue espontánea, y sin ningún requerimiento previo por parte de la Administración, y tampoco discrepa de la precisión que hace la sentencia recurrida en el sentido de que la contribuyente no ha instado la iniciación de ningún procedimiento para la rectificación de la referida autoliquidación. El recargo por presentación extemporánea fue liquidado en la cantidad de 111.850,22 euros, siendo esta liquidación el acto recurrido.

Importa traer todo ello a colación para examinar la congruencia de la situación y proceder de la parte recurrente con su planteamiento en la instancia y en este recurso de casación, en el que insiste en que la disconformidad con el derecho europeo del art. 39.2 de la LIRPF, en la redacción dada por la Ley 7/2012, debe llevar a la nulidad de los actos, pero también de las autoliquidaciones, presentadas con motivo de tal norma, y, en el caso litigioso, de la liquidación por recargo extemporáneo. Los argumentos del recurso de la parte actora no pueden prosperar. En primer lugar, hay que recordar que la STJUE de 22 de enero de 2022, Asunto C-788/19, no contiene pronunciamiento alguno respecto a la aplicación de recargos extemporáneos del art 27 LGT, extremo al que no se extendió la demanda de la Comisión Europea que originó aquel procedimiento.

Por otra parte, en relación a la regla de imprescriptibilidad del art. 39.2 LIRPF respecto a las rentas no declaradas como consecuencia de bienes y derechos situados en el extranjero, la referida sentencia declara 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"[...]".

Ahora bien, hay que precisar también que la STJUE de 22 de enero de 2022, al analizar la regla de imprescriptibilidad hace algunas afirmaciones que permiten poner en contexto el alcance de esta declaración de disconformidad. Se afirma en la argumentación jurídica del TJUE lo siguiente:

"[...] 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. [...]"

En relación con la calificación de incrementos de patrimonio no justificadas, la doctrina constante de nuestra Sala, expresada entre otras en la STS de 12 de febrero de 2013 (rec. cas. 2784/2010), reiterada en la de 20 junio 2008 (rec. cas. 4580/2002), ha declarado que "[...] tal como declaramos en la sentencia de 20 de Junio de 2008, cas. 4580/02, "que la institución jurídica de los incrementos de patrimonio no justificados se establece en nuestro sistema impositivo como un elemento especial de cierre que trata de evitar que ciertas rentas ocultadas al Fisco escapen de tributación, a cuyo efecto se gravan cuando se manifiesten o afloren; y así, el art. 20.13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (redacción según la Ley 48/1985, de 27 de Diciembre) aquí aplicable, contemplaba dos supuestos de tales incrementos no justificados: Primero, las adquisiciones que se produzcan a título oneroso y cuya financiación no se corresponda con la renta y el patrimonio declarados por el sujeto pasivo: Segundo, los elementos patrimoniales o rendimientos ocultados en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio o de la Renta de las Personas Físicas.

En relación con estos incrementos no justificados, y como tenemos declarado, entre otras, en las sentencias de 19 de Julio de 1986 y 29 de Marzo de 1996, el legislador aplica el mecanismo de la presunción "iuris tantum" para acreditar su existencia por parte de la Administración Tributaria, correspondiendo la carga de la prueba al sujeto pasivo del impuesto, no siendo suficiente para ello realizar simples manifestaciones cuya sola alegación suponga, a su vez, un desplazamiento hacia la Administración de la prueba de que las presunciones no son ciertas, sino que, por el contrario, es aquél quien debe acreditar la realidad de estas alegaciones en cuanto que es la Administración tributaria la favorecida por la presunción legal, extraída de un hecho base que es precisamente la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas. Este hecho base debe ser probado por la Administración por los medios ordinarios de prueba, sin que respecto del mismo exista presunción legal alguna. Probado que existe un incremento no justificado de patrimonio, la Administración no podría normalmente descubrir qué rendimientos se habían ocultado, ni tampoco, cuando se produjeron tales ocultaciones, por ello la ley deduce de tal hecho base, mediante presunciones legales, dos hechos consecuencia, uno sustantivo y otro temporal.

El sustantivo aparece regulado en el art. 90 del Reglamento de 1981, al señalar que <<cuando se produzcan adquisiciones a título oneroso cuya financiación no se corresponda con la renta y el patrimonio declarados... se estimará como incremento patrimonial del sujeto pasivo el valor del bien o derecho adquirido u ocultado>>. El aspecto temporal viene desarrollado en el art. 118 del Reglamento, atribuyendo a tales incrementos el tratamiento de renta irregular.

También el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse por esta institución en su sentencia nº 87/2001, de 2 de Abril, si bien conceptuándola como un elemento más de los que componen la renta gravable por el Impuesto, por lo que llega a considerar que el elemento fáctico de la norma no es sólo la existencia de patrimonio no declarado o de adquisiciones que no se corresponden con lo declarado por el contribuyente, sino también su falta de justificación fiscal. "[...]".

Por tanto, a tenor de la STJUE de 22 de enero de 2022, la calificación de ganancia de patrimonio no justificada del artículo 39.2 LIRPF puede ser válida en determinadas 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 [...]" (párrafo 32 de la STJUE de 22 de enero de 2022) pero sus consecuencias no pueden en modo alguno desconocer los plazos de prescripción del derecho a liquidar las rentas ocultas descubiertas. Ello exige aplicar en todo caso las reglas generales sobre prescripción de la Ley General Tributaria dedica, contenidas en sus artículos 66 al 70 LGT.

Esta precisión es esencial y debe conducir al rechazo del planteamiento de la actora, en tanto sostiene que se ha producido una expulsión absoluta del art. 39.2 LIRPF del ordenamiento jurídico nacional por imperativo del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea. No es así, porque lo que exige el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea es el desplazamiento de la norma nacional en cuanto sea disconforme con el Derecho de la Unión Europea. Pero en cuanto resulte conforme, la norma nacional no resulta desplazada y es plenamente aplicable porque sigue vigente. La primacía del Derecho comunitario como técnica o principio normativo destinado a asegurar su efectividad no se sustenta necesariamente en la jerarquía, sino en la distinción entre ámbitos de aplicación de diferentes normas, en principio válidas, de las cuales, sin embargo, una o unas de ellas tienen capacidad de desplazar a otras en virtud de su aplicación preferente o prevalente debida a diferentes razones, lo que obliga al Juez nacional o a la Administración pública, en su caso, a aplicar la norma prevalente y a dejar sin efecto a la norma desplazada, aun cuando no haya sido expulsada del ordenamiento interno (algo propio de la Unión Europea como proceso de creación de una unidad política por agregación o unión de Estados). Pero este desplazamiento solo afecta a aquellos aspectos de la norma que resultan incompatibles con el Derecho de la Unión Europea y, como se ha dicho, la calificación de ganancia de patrimonio no justificada del artículo 39.2 LIRPF para unas rentas no

declaradas situadas en el extranjero puede ser en principio un medio válido, pero sus consecuencias no pueden desconocer los plazos de prescripción del derecho a liquidar las rentas ocultas descubiertas, lo que exigirá aplicar en todo caso las reglas generales sobre prescripción de la Ley General Tributaria, contenidas en sus artículos 66 al 70 LGT. Es por eso que, tal y como hemos declarado en nuestra STS de 20 de junio de 2022 (rec. cas. 1124/2020) no puede practicarse liquidación por IRPF 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 (FD 2). Y en la STS de 12 de julio de 2022 (rec. cas. 4881/2020) hemos precisado que "[...] [n]o es lícito denegar una solicitud de rectificación de autoliquidación del IRPF, con fundamento en la presunción de que no está sometida a plazo de prescripción alguno la tributación de las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan por afectar a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero que hayan sido objeto de información con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación estipulada en la Disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria [...]" (FD 5).

Ahora bien, si, como aquí ocurre, la propia obligada tributaria ni tan siquiera ha instado la rectificación de su autoliquidación complementaria del ejercicio de IRPF de 2012, presentada en mayo de 2015, por tanto más de veinte meses después de finalizar el plazo reglamentario de declaración, no existe el presupuesto elemental para cuestionar el sometimiento al gravamen en el IRPF de las rentas declaradas como ganancia patrimonial en el ejercicio de 2012, pues conforme al art. 120.3 LGT "[...] 3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente [...]", y la actora no ha instado tal rectificación, luego la presunción de certeza para la obligada tributaria de los hechos consignados en sus declaraciones tributarias (art. 108.4 LGT) se mantiene incólume.

Adicionalmente, hay que destacar que no ha habido ningún intento de la actora, y ahora recurrente, para probar la existencia de prescripción, que es carga de la prueba que le corresponde (art. 105.1 LGT). La falta absoluta de prueba sobre el ejercicio de obtención de los activos de los que procedían los rendimientos declarados y de la posible prescripción de la acción para exigir la deuda correspondiente a los mismos es declarada por la sentencia recurrida que resalta que tal prescripción se podía haber hecho valer por la recurrente, no solo en las alegaciones a la propuesta de recargo y en los trámites impugnatorios posteriores, sino también, en una eventual solicitud de rectificación de su autoliquidación complementaria que no dice ni tan siquiera haber presentado. En definitiva, si ni tan siquiera está en cuestión realmente que pueda existir prescripción, no ha sido de aplicación la limitación que imponía el art. 39.2 LIRPF en la redacción por ley 7/2012, luego no se produce, en las circunstancias del caso, la aplicación de aquellos aspectos del art. 39.2 LIRPF que son contrarios al Derecho de la Unión Europea, en los términos que ha declarado la STJUE de 22 de enero de 2022.

En definitiva, en el presente caso no hay base alguna para presumir, como pretende la recurrente en contra de la apreciación de la prueba efectuada por la Sala de instancia, que no debía tributar por la obtención de una ganancia patrimonial no justificada en un ejercicio no prescrito en la fecha de la presentación de la autoliquidación complementaria y, por consiguiente, el devengo del recargo oportuno -ex artículo 27.2 LGT/2003- exigido por la presentación extemporánea sin requerimiento previo de dicha autoliquidación, es ajustado plenamente a derecho, en tanto que su devengo no viene dado por la aplicación del art. 39.2 LIRPF, ni existe ningún factor de trato diferenciador la ganancia patrimonial no justificada respecto a bienes y derechos situados en territorio español, que, de haber sido objeto de autoliquidación extemporánea en condiciones equivalentes a la de la recurrente,

debería ser objeto de la misma imposición de esa misma norma (art. 23.2 LGT) que establece el recargo por presentación extemporánea.

Por último, baste recordar que conforme a reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, y de esta Sala (STS de 3 de mayo de 2011, rec. cas. 108/2009 entre otras), no cabe calificar de sancionadora la previsión del recargo por presentación extemporánea. De la doctrina del Tribunal Constitucional (SSTC 164/1995, de 13 de noviembre, 276/2000, de 16 de noviembre, y 93/2001, de 2 de abril) sólo puede extraerse la conclusión de que no tienen naturaleza sancionadora, salvo que cuantitativamente alcancen el valor de las sanciones. Más bien responden a la idea de facilitar la aplicación de los tributos, sirviendo de estímulo al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias. Se trata de permitir al contribuyente una regularización mediante la presentación de una declaración fuera de plazo que no solo sea voluntaria sino que facilite al máximo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con la necesaria simplificación y agilización de la gestión tributaria, para lo que resulta imprescindible la identificación de la obligación tributaria y el periodo al que se refiere. Así pues, no pueden prosperar las alegaciones desplegadas por la recurrente, sobre vulneración del principio de seguridad jurídica y confianza legítima (art., 9.3 CE) ni sobre retroactividad (art. 10.2 LGT), ya que en el caso del recargo por presentación extemporánea no estamos ante normas de carácter sancionador y su aplicación se produce en virtud de un acto voluntario de la parte, que presentó la autoliquidación extemporáneamente estando ya vigente la norma del art. 27 que regula los recargos por presentación extemporánea.

SÉPTIMO.- La doctrina jurisprudencial y la desestimación del recurso de casación.

Por consiguiente, la doctrina jurisprudencial que hemos de fijar es que un caso como el enjuiciado, en que ni tan siquiera se ha solicitado la rectificación de la autoliquidación y tampoco se ha aportado por la obligada tributaria dato alguno sobre una eventual prescripción de las ganancias patrimoniales no justificadas declaradas extemporáneamente, es procedente la liquidación del recargo previsto en el art. 27 de la LGT por la presentación extemporánea de autoliquidación complementaria del contribuyente, sin requerimiento previo de la Administración, en cuanto a las ganancias patrimoniales no justificadas correspondientes a bienes y derechos situados en el extranjero, declaradas en esa actuación por la obligada tributaria con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información sobre esta clase de bienes establecida en la Disposición Adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria, en la redacción introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Al ser conforme a esta doctrina jurisprudencial la sentencia recurrida, el recurso de casación ha de ser desestimado.

OCTAVO.- Las costas.

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, se mantiene el pronunciamiento contenido al respecto en la sentencia recurrida.

FALLO

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

- 1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento de derecho séptimo.
- 2.- No haber lugar al recurso de casación 2083/2021 interpuesto por la representación procesal doña Bibiana contra la sentencia núm. 74, de 13 de enero de 2021, de la Sección Primera de la Sala delo

Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimatoria del recurso núm. 1378/2019. Confirmar la sentencia recurrida.

3.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expresados en el último fundamento. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.