Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
presentadas el 15 de julio de 2021 [1]

Asunto C-788/19

Comisión Europea
contra

Reino de España

«Incumplimiento de Estado — Declaración de activos detentados en otros Estados miembros de la Unión y del Espacio Económico Europeo (EEE) — Omisión — Sanciones desproporcionadas — Modelo 720 — Artículos 63 TFUE y 65 TFUE — Artículo 40 del Acuerdo EEE — Proporcionalidad — Plazo de prescripción — Directiva 2011/16/UE — Directiva 2014/107/UE — Asistencia mutua — Intercambio automático»

I. Introducción

1. El presente recurso por incumplimiento tiene por objeto una normativa en materia tributaria establecida en 2012 por el Reino de España con el fin de luchar contra el fraude y la elusión fiscales en relación con activos situados fuera del territorio español. Esta normativa comprende, por una parte, la obligación de los residentes fiscales en España de declarar algunos de sus bienes y derechos situados en el extranjero (obligación que se cumple en España mediante el «modelo 720») y, por otra parte, una serie de consecuencias asociadas al incumplimiento de dicha obligación. Estas consecuencias implican, en primer lugar, la calificación de los activos como ganancias patrimoniales no justificadas y su inclusión en la base imponible general con independencia de la fecha de adquisición de los activos de que se trate; en segundo lugar, la imposición de una multa proporcional del 150 %, y, en tercer lugar, la imposición de multas de cuantía fija.

2. La Comisión Europea considera que estas tres consecuencias y sus condiciones de aplicación constituyen restricciones desproporcionadas que menoscaban varias libertades de circulación establecidas por el TFUE y el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE), en particular, la libre circulación de capitales (artículo 63 TFUE y artículo 40 del Acuerdo EEE). Según la Comisión, el carácter desproporcionado se debe a que las tres consecuencias sancionan muy severamente el incumplimiento por parte del sujeto pasivo de su obligación de información sin tomar en consideración el hecho de que la Administración tributaria española ya disponga, o tenga la posibilidad de disponer, de la información correspondiente gracias al régimen de intercambio de información en el ámbito de la fiscalidad establecido por la Directiva

[1] Lengua original: francés.

2011/16/UE,[2] en su versión modificada por la Directiva 2014/107/UE[3] (en lo sucesivo, «Directiva 2011/16»). En consecuencia, mediante el presente recurso por incumplimiento, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben, en particular, en virtud del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo EEE al establecer estas tres consecuencias.

3. Al término de mi exposición, propondré al Tribunal de Justicia que estime parcialmente el recurso.

II. Derecho español

4. La ley central controvertida es la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE n.º 261, de 30 de octubre de 2012) (en lo sucesivo, «Ley 7/2012»). Esta Ley introdujo el régimen del modelo 720, en particular, modificando varias leyes en materia tributaria. Más concretamente, los distintos elementos del régimen del modelo 720 están previstos en las leyes citadas en las secciones siguientes: la obligación de información como tal (sección 1) y, en cuanto respecta a las tres consecuencias controvertidas mencionadas en la introducción de las presentes conclusiones, en primer lugar, la calificación de los activos como ganancias patrimoniales no justificadas y su inclusión en la base imponible general con independencia de la fecha de adquisición de los correspondientes activos (secciones 2 y 3),[4] en segundo lugar, la imposición de una multa proporcional del 150 % (sección 4)[5] y, en tercer lugar, la imposición de multas de cuantía fija (sección 1).[6]

A. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su versión modificada por la Ley 7/2012 (en lo sucesivo, «LGT»)

5. La disposición adicional decimoctava de la LGT, titulada «Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», establece lo siguiente:

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

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

b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las

[2] Directiva del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO 2011, L 64, p. 1).

[3] Directiva del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2011/16 (DO 2014, L 359, p. 1).

[4] Esta consecuencia constituye el objeto de la primera imputación de la Comisión.

[5] Esta sanción es objeto de la segunda imputación de la Comisión.

[6] Esta sanción es objeto de la tercera imputación de la Comisión.

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 obtenid[o]s 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.»

B. 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»)

6. El artículo 39 de la LIRPF, con la rúbrica «Ganancias patrimoniales no justificadas», dispone:

«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.»

C. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su versión modificada por la Ley 7/2012 (en lo sucesivo, «LIS»)

7. El artículo 121 de esta Ley, titulado «Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas», dispone lo siguiente en sus apartados 1 a 6:

«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.»

D. Ley 7/2012

8. La disposición adicional primera de esta Ley, titulada «Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas», dispone:

«La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la [LIRPF] y en el artículo 134.6 del texto refundido de la [LIS], aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, 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. […]»

III. Procedimiento administrativo previo y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

9. Mediante carta de emplazamiento de 20 de noviembre de 2015, la Comisión advirtió a las autoridades españolas sobre la posible incompatibilidad con el Derecho de la Unión de ciertos aspectos relacionados con la obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero a través del modelo 720. Según el análisis de la Comisión, las consecuencias del incumplimiento de dicha obligación y el régimen sancionador específico podían resultar desproporcionados con respecto a los objetivos perseguidos por la normativa española.

10. Tras la respuesta de las autoridades españolas de 29 de febrero de 2016, en la que estas negaron la existencia de cualquier incompatibilidad de esta norma con el Derecho de la Unión, la Comisión emitió un dictamen motivado el 15 de febrero de 2017 en el que mantenía, fundamentalmente, la posición que había comunicado en su carta de 20 de noviembre de 2015.

11. Mediante escritos de 12 de abril de 2017 y 31 de mayo de 2019, las autoridades españolas respondieron al dictamen motivado.

12. Al no considerar satisfactorias estas respuestas, la Comisión interpuso el 23 de octubre de 2019, con fundamento en el artículo 258 TFUE, el presente recurso por incumplimiento solicitando al Tribunal de Justicia que:

– Declare 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:

  – 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;

– 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 cuyo nivel es superior al de las sanciones previstas por el régimen general para infracciones similares.

– Condene en costas al Reino de España.

13. El Reino de España solicita al Tribunal de Justicia que:

– Desestime el recurso.

– Condene en costas a la Comisión.

14. No se celebró vista oral, pero ambas partes respondieron a las preguntas escritas del Tribunal de Justicia de 8 de diciembre de 2020.

IV. Análisis

A. Observaciones preliminares sobre el modelo 720

15. Como ya he indicado en la introducción de las presentes conclusiones, la normativa controvertida se introdujo con el fin de establecer un mayor control fiscal en una situación que implica un riesgo considerable de fraude y elusión fiscales. A este respecto, la Comisión precisó que no cuestiona en absoluto el derecho del Reino de España a imponer una obligación de información sobre los bienes y derechos detentados en el extranjero, tal como se establece a través del modelo 720. También admite que la obligación impuesta por el modelo 720 puede estar justificada por la necesidad de prevenir tanto el fraude y la elusión fiscales como las prácticas abusivas y por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales. Por lo tanto, la Comisión impugna únicamente las consecuencias previstas en caso de incumplimiento de esta obligación, consecuencias que considera desproporcionadas.

16. Aunque la Comisión no impugna la obligación de información prevista en el modelo 720 como tal, sino las consecuencias que se derivan en caso de incumplimiento o de cumplimiento extemporáneo de esta obligación, considero útil exponer el ámbito de aplicación de esta obligación de información.

17. Esta obligación se refiere a tres categorías de bienes y derechos situados en el extranjero: las cuentas abiertas en entidades financieras, los títulos representativos del capital social y de otros elementos patrimoniales asimilados con arreglo a la normativa y los bienes inmuebles.[7] Según la información facilitada por la Comisión, deben declararse los bienes y derechos en cuestión si, al final del ejercicio (o durante el mismo), el valor estimado por cada categoría es superior a 50 000 euros. Se debe presentar una nueva declaración los años siguientes si el valor de los bienes y derechos incluidos en una categoría determinada se incrementa en más de 20 000 euros. La obligación de información supone que debe facilitarse una serie de datos por cada categoría de bienes y de

[7] Véase la disposición adicional decimoctava, apartado 1, de la LGT.

derechos [8] y la declaración deberá presentarse mediante el modelo 720 en el plazo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo siguiente al período impositivo de referencia. Al margen de las excepciones previstas por la normativa, [9] los sujetos obligados son personas físicas o jurídicas con residencia fiscal en España, cualquiera que sea su nacionalidad, facultadas para actuar en calidad de titular, mandatario o beneficiario de los bienes y derechos, o incluso como persona autorizada por lo que respecta a las cuentas bancarias.

B. Sobre las libertades en cuestión

18. Mediante su recurso, la Comisión alega que el Reino de España ha vulnerado las libertades consagradas en los artículos 21 TFUE (ciudadanos), 45 TFUE (trabajadores), 49 TFUE (establecimiento), 56 TFUE (servicios) y 63 TFUE (capitales) y las correspondientes libertades previstas en el Acuerdo EEE. A este respecto, la Comisión señala que, aunque el régimen del modelo 720 puede afectar a todas estas libertades, la normativa controvertida afecta sobre todo a la libre circulación de capitales, de modo que procede examinar la normativa española únicamente a la luz de dicha libertad.

19. Comparto parcialmente esta opinión. En efecto, según reiterada jurisprudencia, cuando una norma nacional guarda relación tanto con la libre prestación de servicios como con la libre circulación de capitales, el Tribunal de Justicia la examina, en principio, a la luz de una sola de estas dos libertades si consta que, en las circunstancias del asunto de que se trate, una de ellas es por completo secundaria respecto a la otra y puede ser considerada accesoria de esta. [10] Lo mismo sucede cuando una medida nacional guarda relación tanto con la libre circulación de capitales como con la libertad de establecimiento. [11]

20. A este respecto, considero que la libre circulación de capitales es la libertad principal con la que guarda relación la medida nacional en cuestión. En efecto, la legislación nacional controvertida se refiere de manera general a la detentación de bienes o de derechos en el extranjero por parte de los residentes de España, sin que esta revista necesariamente la forma de adquisiciones de participaciones en el capital de entidades establecidas en el extranjero o esté motivada principalmente por la voluntad de obtener servicios financieros en el extranjero. Si bien la libre prestación de servicios y la libertad de establecimiento pueden verse afectadas, estas libertades resultan, no obstante, secundarias con respecto a la libre circulación de capitales, a la que pueden vincularse. Considero que procede extraer la misma conclusión por lo que se refiere a la libre circulación de los trabajadores y de los ciudadanos europeos, cuya relevancia en el

[8] Según la información facilitada por la Comisión, en el caso de *cuentas bancarias*, el contribuyente debe comunicar cinco datos o grupos de datos: denominación de la entidad financiera o del banco; identificación de la cuenta bancaria; fechas de apertura o de cierre o de concesión o revocación de la autorización para explotar la cuenta bancaria; saldo de la cuenta a 31 de diciembre; y saldo medio del último trimestre del año. En el caso de *valores o derechos*, el contribuyente debe comunicar esencialmente los siguientes datos o grupo de datos: denominación de la entidad emisora de los valores o del prestatario de la deuda o identificación de la relación jurídica; saldo de los valores (acciones u obligaciones) o derechos a 31 de diciembre, indicando el número y la clase de las acciones o de los valores y su valor nominal. En el caso de los *seguros de vida* y las *rentas vitalicias temporales o de vida*, el contribuyente debe declarar esencialmente los siguientes datos o grupos de datos: identificación y domicilio de la entidad aseguradora y del contrato de seguro o de las rentas periódicas temporales o de vida vigentes a 31 de diciembre; el valor de rescate en el caso de los contratos de seguro o el valor de capitalización en el caso de las rentas. En el caso de *bienes inmuebles*, el contribuyente debe comunicar esencialmente los siguientes datos o grupos de datos: identificación del inmueble, especificando su tipo; localización del Estado, país o territorio donde se ubica, ciudad, calle y número; fecha de adquisición; valor de adquisición y, en caso de cancelación o transmisión de los bienes, se solicita información sobre la fecha de cancelación o de transferencia.

[9] Según la Comisión, la obligación de información no resulta de aplicación a las personas físicas y jurídicas titulares de bienes y derechos en el extranjero cuando estos últimos están registrados en la documentación contable de forma individualizada e identificada.

[10] Véase, en este sentido, la sentencia de 26 de mayo de 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356), apartado 39.

[11] Véanse, en este sentido, 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.

presente asunto parece aún menor que la que tienen la libre prestación de servicios y la libertad de establecimiento. Por lo que se refiere al derecho de los ciudadanos a circular, consagrado en el artículo 21 TFUE, estimo que la Comisión no ha invocado argumentos que permitan apreciar las razones por las que la normativa controvertida también habría de afectar a esta libertad.

21. De ello resulta que procede analizar el presente asunto desde el punto de vista de la libre circulación de capitales, establecida en el artículo 63 TFUE y en el artículo 40 del Acuerdo EEE. En aras de la claridad, y dado que el artículo 40 del Acuerdo EEE tiene el mismo alcance jurídico que el artículo 63 TFUE, [12] en el análisis que sigue me referiré únicamente al artículo 63 TFUE.

C. Sobre la existencia de una restricción del artículo 63 TFUE

1. Alegaciones de las partes

22. La Comisión considera que la normativa relativa al modelo 720 constituye una restricción del principio de libre circulación de capitales debido a que la normativa controvertida impone normas específicas en relación con la tenencia de bienes y derechos en el extranjero que no existen para los mismos activos situados en España. La aplicación de tales reglas tiene, en particular, el efecto de hacer menos atractiva para los contribuyentes la transferencia de sus activos al extranjero.

23. Según el Gobierno español, las sanciones aplicables a los incumplimientos relativos al modelo 720 no constituyen una restricción, dado que el establecimiento de sanciones es indispensable para hacer efectiva la obligación de información. Además, las personas que ocultan sus activos por motivos fiscales no pueden quedar protegidas por la libertad de circulación.

2. Apreciación

24. En mi opinión, la normativa controvertida constituye sin duda alguna una restricción.

25. En efecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, constituyen 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. [13] Como alega la Comisión, sin que el Gobierno español lo haya rebatido, el régimen del modelo 720 impone a los residentes fiscales que sean titulares de activos en el extranjero una obligación de información y unas sanciones en caso de incumplimiento de esta que no se contemplan respecto de activos idénticos situados en España. Por lo tanto, tal normativa puede disuadir a los residentes en ese Estado de realizar inversiones en otros Estados, o puede impedirles o limitar sus posibilidades de hacerlo.

26. A este respecto, no puede llevar a un resultado contrario la alegación del Gobierno español según la cual las personas que ocultan sus activos por motivos fiscales no pueden quedar amparadas por la libertad de circulación. Es preciso señalar que del propio tenor del

[12] 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.

[13] Véanse, en este sentido, entre otras, 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.

artículo 65 TFUE, apartado 1, letra b), se desprende que una restricción de la libre circulación de capitales puede estar justificada si impide las infracciones de las leyes y reglamentos de los Estados miembros en materia fiscal. Esta disposición presupone, en otros términos, que una medida nacional, como la analizada en el presente asunto, no queda excluida de la definición de restricciones en el sentido del artículo 63 TFUE por el mero hecho de que tenga por objeto controles fiscales o la lucha contra el fraude fiscal. [14]

D. Sobre la existencia de una posible justificación de la restricción de la libre circulación de capitales

1. Alegaciones de las partes

27. Según la Comisión, la diferencia de trato aplicada por el Reino de España en función del lugar en que se encuentran los activos no se corresponde con la existencia de situaciones objetivamente diferentes en el sentido del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a). A su entender, para apreciar si existe una diferencia entre la situación de los sujetos pasivos titulares de bienes y derechos en el territorio nacional y la de aquellos que son titulares de esos activos en el extranjero, debe tomarse en consideración el objeto de la normativa controvertida. [15] A la luz del objetivo que esta persigue, esto es, la prevención y la lucha contra el fraude y la elusión fiscal, no existe una diferencia objetiva en la situación de los contribuyentes residentes en España según que sus activos estén situados en territorio español o en el extranjero. En efecto, no se puede descartar que, en ambos casos, un contribuyente residente con intención fraudulenta tenga la posibilidad de sustraerse a sus obligaciones tributarias en relación con activos procedentes de actividades o transacciones ocultas. [16]

28. En particular, la Comisión considera que, en contra de lo alegado por el Gobierno español, carece de toda importancia el hecho de que la Administración tributaria no disponga de la misma información acerca de los activos situados en el extranjero y los situados en el territorio nacional. Afirma que el Tribunal de Justicia ya ha rechazado tal alegación. [17] En cambio, a juicio de la Comisión, la restricción puede estar justificada por la necesidad de prevenir el fraude y la elusión fiscales y las prácticas abusivas, así como por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales. [18]

29. El Gobierno español estima con carácter subsidiario que, si el Tribunal de Justicia considerara que existe una restricción, esta podría estar justificada.

30. En primer lugar, según el Gobierno español, la normativa controvertida establece, en el sentido del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), una distinción entre los contribuyentes que, desde el punto de vista de las posibilidades de llevar a cabo un control fiscal, no se encuentran en

[14] Lo mismo sucede con los objetivos reconocidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, al margen del TFUE, como la prevención tanto del fraude y la evasión fiscales como de las prácticas abusivas y la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales. Véase, por ejemplo, la sentencia de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia (C-334/02, EU:C:2004:129), apartado 27.

[15] Véanse las sentencias de 1 de julio de 2010, Dijkman y Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397), apartados 45 a 48, y de 13 de marzo de 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138), apartados 46 a 48.

[16] Véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot (C-155/08 y C-157/08, en lo sucesivo, «sentencia X y Passenheim-van Schoot», EU:C:2009:368), apartados 36 a 40.

[17] Véase la sentencia X y Passenheim-van Schoot, apartados 36 a 40. Según la Comisión, la cuestión del alcance de la información a la que tiene acceso la Administración tributaria en función del lugar en el que están situados los activos de que se trata podrá, en cambio, examinarse en el marco de la justificación de la normativa controvertida y de su proporcionalidad.

[18] Véase la sentencia de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia (C-334/02, EU:C:2004:129), apartado 27.

la misma situación en función de dónde esté invertido su capital. En particular, la información de que disponen las autoridades nacionales sobre los bienes y derechos de los que sus residentes son titulares en el extranjero es fragmentaria, ya que los intercambios internacionales de información fiscal son limitados, incluso dentro de la Unión, habida cuenta de la prohibición de las *fishing expeditions* (búsquedas aleatorias de indicios). Por lo que respecta a una obligación de declaración, el nivel de información de que disponen las autoridades constituye el criterio pertinente para determinar si se encuentran en situaciones comparables los residentes cuyos activos están situados en el territorio nacional y aquellos cuyos activos se encuentran fuera de él.

31. En segundo lugar, dicho Gobierno estima que la restricción también está justificada por razones de interés público que obedecen a la necesidad de prevenir tanto el fraude y la elusión fiscales como las prácticas abusivas, o a la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales. [19]

2. Apreciación

32. Al igual que la Comisión, considero que la diferencia de trato que resulta de la normativa controvertida no se corresponde con la existencia de situaciones objetivamente diferentes en el sentido del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a). En efecto, esta circunstancia se desprende ya de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, [20] y con razón, ya que la posición contraria implicaría negar la existencia de cualquier restricción a la libre circulación de capitales por el único motivo de que la información disponible sobre los activos en el extranjero no es suficiente comparada con la relativa a los activos situados en el territorio nacional.

33. Dicho esto, como señalan la Comisión y el Gobierno español, los objetivos perseguidos por la normativa controvertida, esto es, la lucha contra el fraude y la elusión fiscales, pueden justificar una restricción, lo que se desprende tanto del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra b), como de la jurisprudencia. [21]

34. Por lo tanto, la cuestión central en el presente asunto es la de la proporcionalidad de la normativa controvertida.

E. Sobre la proporcionalidad de la normativa controvertida

1. Sobre la calificación de los activos como ganancias patrimoniales no justificadas sin posibilidad de invocar la prescripción (primera imputación)

35. Mediante su primera imputación, la Comisión alega que constituye una restricción desproporcionada el hecho de que «[el] incumplimiento de la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero o [la] presentación extemporánea del modelo 720 [conlleve] la calificación de dichos activos como ganancias patrimoniales no justificadas que no prescriben».

[19] Sentencia de 20 de febrero de 1979, Rewe-Zentral (120/78, EU:C:1979:42).

[20] Véanse, en este sentido, las sentencias X y Passenheim-van Schoot, apartados 36 a 40, y de 5 de julio de 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415), apartados 30 a 33.

[21] Véase, a modo de ejemplo, la sentencia de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia (C-334/02, EU:C:2004:129), apartado 27.

a) Normativa controvertida

36. La primera imputación se refiere a las disposiciones contenidas en el artículo 39 de la LIRPF y en el artículo 121 de la LIS. Estas disposiciones, que son sustancialmente idénticas, se refieren a las ganancias patrimoniales no justificadas y contienen una regla general y una regla específica.

37. En virtud de la regla *general*, los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente se considerarán ganancias patrimoniales no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran. No obstante, estas ganancias no se incluirán en la base liquidable si el contribuyente prueba que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del «período de prescripción». [22] Según mis investigaciones, el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria está sujeto a un plazo de prescripción de cuatro años que comienza a correr desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración. [23] Así pues, en la práctica, según entiendo, un contribuyente puede evitar que esos activos se integren en la base imponible cuando pasen cuatro años desde el momento en el que hubieron debido declararse.

38. En cuanto a la regla *específica*, esta se refiere a 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 el modelo 720. Tales bienes o derechos tienen la consideración de ganancias patrimoniales no justificadas y se integrarán en la base liquidable general. Ahora bien, la prescripción antes citada no resulta aplicable a esta categoría de activos. Así, conforme a esta regla, para evitar la inclusión de las ganancias patrimoniales en la base liquidable, el contribuyente debe aportar la prueba de 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». [24]

b) Alegaciones de las partes

1) Alegaciones de la Comisión

39. La Comisión observa que el incumplimiento de la obligación de presentar el modelo 720 en el plazo fijado genera una presunción de obtención de renta correspondiente al valor de los bienes y derechos de que se trata, considerada como ganancia patrimonial no justificada, y que de ello se deriva la obligación de tributar por el impuesto sobre la renta de personas físicas o el impuesto de sociedades, respecto de la renta presunta correspondiente al valor total de los bienes y derechos sujetos a la obligación de declaración.

40. La Comisión no considera que esta presunción constituya en sí misma una medida desproporcionada, siempre que resulte del incumplimiento de una obligación tributaria material de pago de impuestos por parte del contribuyente. [25] Ahora bien, el carácter desproporcionado de

[22] Véase el artículo 39, apartado 1, de la LIRPF y el artículo 121, apartados 1 a 5, de la LIS.

[23] Este plazo de prescripción y sus normas de desarrollo están previstos en el artículo 66, letra a), de la LGT y en el artículo 67, apartado 1, letra a), de la LGT.

[24] Véase el artículo 39, apartado 2, de la LIRPF y el artículo 121, apartado 6, de la LIS.

[25] Así, indica que, a partir del momento en que la calificación de las ganancias patrimoniales resulta del incumplimiento de una obligación tributaria material de pago de impuestos por parte del contribuyente, la calificación opera como una liquidación de la deuda tributaria a iniciativa de la Administración tributaria con el fin de corregir la situación del contribuyente que no se sometió inicialmente a las reglas tributarias vigentes.

la normativa reside en el hecho de que el contribuyente no puede recurrir a la prescripción para eludir esta presunción. Según la Comisión, en efecto, el titular de bienes y derechos en el extranjero que no haya presentado el modelo 720 en el plazo previsto no podrá acogerse a la regla de prescripción que delimita el plazo del que dispone la Administración tributaria para rectificar las bases imponibles.

41. Las alegaciones formuladas por la Comisión con el fin de demostrar el carácter desproporcionado de este aspecto de la regla presentan fundamentalmente, tal como yo las entiendo, dos vertientes.

42. La primera vertiente se refiere a la situación en la que el contribuyente *ha pagado efectivamente* el impuesto sobre la renta. Se trata más concretamente de la situación específica en la que la adquisición de bienes o derechos en el extranjero tuvo lugar más de cuatro años antes de la fecha de inicio del plazo para presentar, por vez primera, el modelo 720,[26] en la que la tributación de las rentas con las que se adquirieron esos bienes o derechos también habría tenido lugar, consecuentemente, hace más de cuatro años, y en la que el contribuyente estaba sujeto en ese momento a ese impuesto, si bien no dispone de ninguna prueba que demuestre que declaró esas rentas a la Hacienda Pública.[27] Según la Comisión, en tal situación, cuando el titular de los bienes o derechos no puede demostrar que pagó el impuesto sobre las rentas en cuestión, tampoco puede acogerse a la prescripción para evitar la regularización a iniciativa de la Administración tributaria. De este modo, la imposibilidad de probar el pago del impuesto sobre las rentas correspondientes a los activos situados en el extranjero se traduce en una presunción *iuris et de iure* de fraude fiscal. La Comisión recuerda que, según reiterada jurisprudencia, los supuestos de fraude y elusión fiscal no se presumen a partir de circunstancias tales como la posesión de bienes en el extranjero por un contribuyente fiscalmente residente.[28]

43. A este respecto, la Comisión refuta la alegación del Gobierno español según la cual la carga de la prueba recae sobre la Administración tributaria, de modo que corresponde a esta llevar a cabo las investigaciones adecuadas para comprobar la situación efectiva del contribuyente y actuar en consecuencia. Según la Comisión, esta práctica no se describe en la normativa controvertida y no existe ningún documento que pueda probar que fue efectivamente seguida por las autoridades españolas. La normativa impone al contribuyente, de forma expresa y taxativa, la carga de la prueba de la declaración de la renta o de no haber estado sujeto al impuesto. Además, los ejemplos de aplicación concreta de la normativa sobre el modelo 720 demuestran que la carga de la prueba recae sobre el titular de bienes y derechos que no ha cumplido con la obligación de información en el plazo prescrito.

44. La segunda vertiente se refiere a «la inexistencia de cualquier período de prescripción». Así, la Comisión estima que existe un efecto de «imprescriptibilidad» en caso de incumplimiento de la obligación de información prevista mediante el modelo 720 o de presentación fuera de plazo de este modelo.

[26] Por lo que respecta a este plazo de cuatro años, véase el punto 37 de las presentes conclusiones.

[27] Según la Comisión, cuando el activo en el extranjero se ha adquirido durante un ejercicio fiscal en relación con el cual ha prescrito el derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda tributaria o a exigir su pago, es perfectamente posible que el contribuyente no conserve los documentos que acrediten la declaración fiscal de las rentas con las que se adquirió dicho activo.

[28] Véanse la sentencia de 7 de noviembre de 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716), apartado 60, y, por analogía, la sentencia de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), apartado 51.

45. A este respecto, considera, fundamentalmente, *en primer lugar*, que la inexistencia de prescripción no es adecuada para alcanzar el objetivo perseguido, ya que el mero hecho de presentar el modelo 720 en el plazo previsto permite al contribuyente conservar el beneficio de la prescripción adquirida en ese momento, aunque se trate manifiestamente de un supuesto de elusión fiscal.

46. En *segundo lugar*, sostiene que la inexistencia de cualquier período de prescripción tampoco es necesaria para alcanzar los objetivos perseguidos por la normativa controvertida habida cuenta de los instrumentos existentes en materia de intercambio de información tributaria en el ámbito de la Unión.

47. Más concretamente, la Comisión precisa que no cuestiona que, en el momento en el que el régimen del modelo 720 fue adoptado en 2012, ninguno de los instrumentos existentes en materia de intercambio de información fiscal permitía obtener la información adecuada sobre los bienes y derechos en el extranjero. Ahora bien, según ella, el régimen de intercambio de información a nivel de la Unión Europea evolucionó considerablemente entre 2012 y 2017, y en la fecha en que emitió el dictamen motivado, esto es, el 15 de febrero de 2017 —fecha que, a juicio de la Comisión, debe tenerse en cuenta para que el Tribunal de Justicia aprecie el marco jurídico del presente recurso—, los instrumentos de intercambio de información existentes a escala de la Unión permitían a los Estados miembros obtener la información necesaria sobre los bienes y derechos en el extranjero para ejercer el oportuno control fiscal.

48. En efecto, *en primer término*, afirma que la Directiva 2011/16 cubre ampliamente la información que debe ser declarada mediante el modelo 720.

49. En apoyo de esta afirmación, la Comisión se remite a las disposiciones específicas, que se refieren a las tres categorías de bienes contempladas en el modelo 720.

50. Por lo que respecta a la información relativa a las *cuentas bancarias*, la Comisión se remite al artículo 8, apartado 3 *bis*, de la Directiva 2011/16 y a los anexos que regulan el intercambio automático de información sobre las cuentas bancarias, incluidas las cuentas de depósito y las cuentas de custodia. Este intercambio de información se refiere a las «personas sujetas a comunicación de información» y, más concretamente, a las personas físicas y las entidades distintas de: i) una sociedad de capital cuyo capital social se negocie regularmente en uno o varios mercados de valores reconocidos; ii) una sociedad de capital que sea una entidad vinculada de una sociedad de capital descrita en el inciso i); iii) una entidad estatal; iv) una organización internacional; v) un banco central, o vi) una institución financiera. [29]

51. Según la Comisión, con arreglo al artículo 8, apartado 3 *bis*, letra a), de la Directiva 2011/16, la información que debe transmitirse a través del sistema de intercambio automático incluye toda la información necesaria para identificar al titular de una cuenta, a la institución financiera que mantiene una cuenta y a la propia cuenta. La información también alcanza al saldo o valor de la cuenta. En el caso de las cuentas de custodia, la información se refiere a los importes brutos totales en concepto de intereses, de dividendos y de otras rentas generados en relación con los activos depositados en la cuenta, y a los ingresos brutos totales derivados de la venta o amortización de activos financieros. Respecto de las cuentas de depósito, la información que debe ser objeto de intercambio comprende el importe bruto total de intereses pagados o

[29] Anexo I, sección VIII, punto D.2 de la Directiva 2011/16.

anotados en la cuenta durante el año civil u otro período de referencia pertinente. En el caso de cualquier otra cuenta, la información debe incluir el importe bruto total pagado o anotado al titular de la cuenta.

52. La Comisión estima que, con arreglo al citado artículo 8, apartado 3 *bis*, letra a), la información objeto de intercambio automático es suficiente para liquidar el importe del impuesto sobre los rendimientos derivados de la titularidad de cuentas bancarias mantenidas en el extranjero.

53. A continuación, la Comisión observa que el intercambio automático de información establecido por la Directiva 2011/16 impone a las personas que deben realizar una declaración la obligación de incluir en esta la información relativa a los *valores* poseídos en otro Estado miembro. Por lo que se refiere a los valores mantenidos a través de cuentas de depósito o custodia, en la gran mayoría de los casos, la información objeto de intercambio coincide con la descrita respecto de las cuentas bancarias y permite, también en este caso, la liquidación de los impuestos sobre las rentas correspondientes.

54. En lo que se refiere a *derechos o contratos de seguro de vida* no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la Unión, según la Comisión, también pueden ser objeto de intercambio automático de información respecto de cualquier período impositivo en virtud del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 2011/16. En este caso, la información se refiere a los residentes de un Estado miembro, sean particulares o entidades, y permite a las administraciones tributarias de los Estados miembros liquidar los impuestos que procedan sobre dichas rentas.

55. Por último, la información relativa a *bienes inmuebles* que puede ser objeto de intercambio automático conforme al artículo 8, apartado 1, letra e), de la citada Directiva comprende tanto la propiedad como los rendimientos de estos bienes, ya pertenezcan a personas físicas o a entidades residentes en un Estado miembro. La Comisión considera que esta información permite liquidar los impuestos sobre las rentas correspondientes a esos bienes y derechos.

56. *En segundo término*, aunque el sistema de intercambio *automático* de información no cubre la totalidad de la información sujeta a la obligación declarativa del modelo 720,[30] las administraciones tributarias de los Estados miembros pueden recurrir, en esos casos, al intercambio de información *previa solicitud* (no automático), como prevén los artículos 5 a 7 de la Directiva 2011/16.

57. *En tercer término*, la Comisión pone de relieve que las supuestas carencias del régimen de intercambio de información existente a escala de la Unión invocadas por el Gobierno español no pueden desvirtuar esta realidad. Sostiene que, según se desprende de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y en particular de su sentencia Comisión/Bélgica,[31] los mecanismos de asistencia mutua existentes entre las autoridades de los Estados miembros son suficientes para permitir a un Estado miembro controlar la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes relativas a sus rendimientos obtenidos en otro Estado miembro. La Comisión señala que el Tribunal de Justicia también ha declarado que, aunque los instrumentos de cooperación no

[30] Según la Comisión, este es el caso de las cuentas bancarias y de los valores cuyos titulares son sociedades cotizadas en bolsa y sus empresas vinculadas, o bien instituciones financieras. El sistema de intercambio automático de información tampoco cubre la información relativa a las personas autorizadas (no titulares) en lo que respecta a determinadas cuentas financieras a las que se refiere el modelo 720. Tampoco cubre la información relativa a los valores que no se detentan a través de cuentas en entidades financieras.

[31] Sentencia de 6 de junio de 2013, Comisión/Bélgica (C-383/10, EU:C:2013:364), apartados 52 y 53.

siempre funcionen de manera satisfactoria y fluida en la práctica, los Estados miembros no pueden deducir de las eventuales dificultades con las que se encuentren para recabar la información requerida, ni de las deficiencias que pudieran existir en la cooperación entre sus respectivas administraciones tributarias, una justificación para restringir las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado.

58. *En tercer lugar* y, en cualquier caso, la Comisión estima que, si bien la insuficiencia de la información de que dispone un Estado miembro en relación con los bienes o derechos de los que sus residentes son titulares en el extranjero puede justificar un plazo de actuación de la Administración tributaria *más largo*, siempre que tenga por objeto permitirle recurrir eficazmente a mecanismos de asistencia mutua,[32] no puede justificar la *inexistencia de cualquier* período de prescripción, que por lo general se reserva a las formas más graves de violación de los derechos humanos.

2) Alegaciones del Gobierno español

59. En cuanto a la primera vertiente de las alegaciones de la Comisión, el Gobierno español niega la existencia de una presunción *iuris et de iure* de fraude. A este respecto, precisa que el artículo 39, apartado 2, de la LIRPF[33] constituye una disposición antielusión, pero no establece ninguna presunción de fraude. En efecto, para que esta disposición resulte aplicable, la Administración tributaria debe acreditar dos extremos: en primer término, que el contribuyente no ha declarado los activos a que se refiere el modelo 720, a pesar de estar obligado a ello, y, en segundo término, que el contribuyente no ha satisfecho la imposición sobre la renta por los ingresos que permitieron la adquisición de esos activos.

60. El Gobierno español alega que la circunstancia de que un contribuyente no conserve la declaración del ejercicio en el que afirma haber sido gravado no implica que la Administración considere automáticamente que tiene ganancias patrimoniales no justificadas. En tal caso, la Administración tributaria debe examinar lo alegado por el contribuyente y, si no lo hace, no quedaría acreditado el hecho en que se sustenta la presunción (esto es, que el contribuyente no ha tributado por las rentas en cuestión) y no procedería considerar que existen ganancias patrimoniales no justificadas. En caso de duda, no procedería la regularización, al no quedar probado uno de los hechos en que se basa la presunción. Por el contrario, si el contribuyente quiere evitar la aplicación del artículo 39, apartado 2, de la LIRPF por haber declarado anteriormente las rentas con las que se adquirieron los bienes o derechos no declarados a través del modelo 720, le bastará con identificar en qué declaraciones tributarias anteriores declaró dichas rentas. La Administración tributaria tendrá en ese caso la obligación de comprobarlo.

[32] Véanse las sentencias X y Passenheim-van Schoot, apartados 62 a 75, y de 15 de septiembre de 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), apartado 35.

[33] Ha de señalarse que la Comisión, en su recurso, no precisó las disposiciones de Derecho español a las que se refería su primera imputación. No obstante, en el marco jurídico del recurso, citó tanto el artículo 39 de la LIRPF como el artículo 121 de la LIS. Por consiguiente, entiendo que la primera imputación de la Comisión se refiere a ambas disposiciones. A este respecto, debe tenerse en cuenta que, en su escrito de contestación, el Gobierno español, cuando se refiere a la primera imputación de la Comisión, solo menciona el artículo 39, apartado 2, de la LIRPF. Dicho lo anterior, dado que el Gobierno español solicita al Tribunal de Justicia que desestime íntegramente el recurso, entiendo que las alegaciones formuladas por ese Gobierno en relación con el artículo 39, apartado 2, de la LIRPF también se refieren al artículo 121, apartado 6, de la LIS.

61. Para fundamentar estas afirmaciones, el Gobierno español se remite a diferentes disposiciones relativas a la carga de la prueba.[34] Así, señala que esta recae sobre la Administración tributaria, lo cual se indica claramente en la normativa citada en la nota 34 de las presentes conclusiones. Asimismo, se remite, a título de ejemplo, a una resolución referente a una regularización basada en el artículo 39, apartado 2, de la LIRPF que anuló la liquidación en cuestión por haber estimado el Tribunal Económico-Administrativo Central que el contribuyente había alegado que había tributado y había aportado la documentación de que disponía y la Administración no había hecho el esfuerzo probatorio oportuno en sentido contrario.[35]

62. Por lo que se refiere a la segunda vertiente de las alegaciones de la Comisión, el Gobierno español comienza observando que la Comisión parte de una premisa errónea por cuanto considera que el régimen del modelo 720 carece de prescripción. Afirma que se trata en realidad de una aplicación concreta del principio de la *actio nata*, según el cual solo pueden empezar a contar los plazos de la prescripción de un derecho o de una acción en el momento en que su titular tiene conocimiento de la existencia de ese derecho o de esa acción.[36] Así, la aplicación de este principio supone que un plazo de prescripción de cuatro años[37] comienza a correr a partir del momento en el que la Administración tributaria dispone de indicios relativos al hecho imponible que permiten iniciar una investigación, ya sea gracias a la información aportada por otro Estado a través de un sistema automático o espontáneo de intercambio de información, ya sea gracias a la información facilitada por el propio contribuyente o por terceras personas. En consecuencia, según el Gobierno español, no hay ausencia de prescripción.

63. Hecha esta precisión, el Gobierno español afirma, fundamentalmente, que el principio de la *actio nata* no se aplica cuando los bienes están situados en España. No obstante, alega que esta diferencia de trato relativa a la prescripción entre los activos situados en España y los situados en el extranjero obedece a una razón objetiva.

64. En efecto, *por una parte*, en el territorio español, la Administración tributaria española puede desplegar sus potestades sin limitación respecto de cualesquiera bienes y derechos, en particular en forma de *fishing expeditions* (búsquedas aleatorias de indicios), pero no puede hacerlo cuando tales bienes y derechos se encuentran en el extranjero. A este respecto, el Gobierno español recuerda que las ganancias no justificadas se corresponden con bienes y derechos de los cuales la

[34] En primer lugar, en el marco del procedimiento de verificación a efectos de la aplicación del artículo 39, apartado 2, de la LIRPF, el artículo 105, apartado 1, de la LGT, titulado «Carga de la prueba», indica que «en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo». En segundo lugar, el artículo 102 de la LGT, bajo la rúbrica «Notificación de las liquidaciones tributarias», menciona en su apartado 2, letra c), como contenido necesario de estas liquidaciones «la motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de Derecho». En tercer lugar, el Gobierno español se remite a la «teoría de la proximidad al objeto de la prueba» enunciada en el artículo 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE n.º 7, de 8 de enero de 2000), según la cual se debe tener en cuenta la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes. Aunque, en principio, con arreglo al artículo 106, apartado 1, de la LGT, cada parte debe probar los hechos que alega a su favor, la aplicación de la «teoría de la proximidad al objeto de la prueba» implica que si el contribuyente alega que no conserva la documentación de sus impuestos a efectos de probar que ha tributado, la Administración tributaria debe proceder a obtener dicha información de sus archivos para comprobar si efectivamente ha tributado o no. En cuarto lugar, el Gobierno español sostiene que estas reglas y principios también figuran en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE n.º 236, de 2 de octubre de 2015). En quinto y último lugar, el artículo 141, letras a) y b), de la LGT dispone que incumbe a la Administración tributaria «la investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración» y «la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios».

[35] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 2019 (R. G. 4253/2016).

[36] Según el Gobierno español, esta regla de la *actio nata* está prevista con carácter general en el artículo 1969 del Código Civil (*Gaceta de Madrid*, actualmente BOE, n.º 206, de 25 de julio de 1889). El Gobierno español indica que la aplicación de la regla de la *actio nata* no solo no contradice la redacción literal del artículo 39, apartado 2, de la LIRPF, que no menciona ninguna «imprescriptibilidad», sino que se desprende del espíritu de la norma y de una interpretación sistemática acorde con la finalidad del instituto de la prescripción.

[37] Véanse, por lo que respecta al plazo de cuatro años, el punto 37 y la nota 23 de las presentes conclusiones.

Administración tributaria no tiene conocimiento y para cuyo descubrimiento necesita desplegar una actividad de investigación que no puede llevar a cabo íntegramente, ya que, por ejemplo, sus funcionarios no pueden actuar fuera del territorio español. Ante estas dificultades, el Gobierno español considera plenamente justificado que el cómputo del período de prescripción se inicie a partir del momento en que se adquiere conocimiento de la existencia de esos bienes y derechos situados en el extranjero que han generado rentas no declaradas y que no han podido investigarse con los medios que se habrían aplicado de haberse generado en territorio español.

65. A este respecto, el Gobierno español sostiene que el Tribunal de Justicia ha admitido la existencia de regímenes específicos de prescripción cuando un Estado miembro debe ejercer sus potestades respecto de bienes y derechos situados en el extranjero. [38] Así, afirma que el Tribunal de Justicia también ha declarado que los diferentes plazos de caducidad de los derechos de los administrados respecto de los de la Administración tributaria se justifican por el hecho de que esta solo tiene conocimiento de los datos necesarios y puede actuar a partir del momento en que recibe la declaración fiscal, [39] lo cual resulta especialmente aplicable a los casos en los que los bienes o activos han sido ocultados y resulta prácticamente imposible obtener información de los mismos con los instrumentos actuales.

66. *Por otra parte*, el Gobierno español rebate la alegación de la Comisión según la cual los instrumentos de colaboración existentes en la Unión son suficientes. Para ello, formula varios argumentos que pueden resumirse como sigue.

67. De entrada, precisa que, dado que el recurso de la Comisión no tiene por objeto que se declaren inválidos determinados aspectos de la normativa del modelo 720 desde la fecha del dictamen motivado, esto es, el 15 de febrero de 2017, es preciso examinar cuál era la situación de la asistencia mutua internacional en 2012, año en que se adoptó el régimen de ese modelo, y no cuál era en febrero de 2017. Dicho esto, estima que, en cualquier caso, en el momento actual, los instrumentos existentes en materia de intercambio internacional de información siguen siendo insuficientes para determinar la posible existencia en el patrimonio de contribuyentes españoles de bienes y derechos de contenido económico y con trascendencia tributaria situados en el extranjero.

68. A este respecto, el Gobierno español subraya, en primer lugar, que la Comisión ha reconocido que la información obtenida mediante el modelo 720 no coincide plenamente con la que puede obtenerse con arreglo a la Directiva 2011/16. [40]

69. A continuación, destaca que el intercambio automático con arreglo al artículo 3, punto 9, letra a), de la Directiva 2011/16 está condicionado al principio de «información disponible», entendiéndose por tal «la información recogida en los expedientes fiscales del Estado miembro que comunique la información, y que se pueda obtener de conformidad con los procedimientos para recabar y tratar la información de dicho Estado miembro». Por consiguiente, el Estado en el que está situada la fuente de los ingresos en cuestión podría no disponer de la información objeto de intercambio automático, bien porque su normativa nacional no grava determinadas rentas o bienes y no exige información al respecto, o bien porque el obligado a suministrar la

[38] Véase la sentencia X y Passenheim-van Schoot, apartado 86.

[39] Véase la sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267), apartados 50 y ss.

[40] En particular, según el Gobierno español, esta Directiva no se aplica a la información relativa a los valores mobiliarios (acciones, participaciones), a los derechos e ingresos depositados, gestionados u obtenidos en otro Estado miembro, que son objeto de la declaración informativa, ni a la relativa a los derechos sobre bienes inmuebles distintos de los bienes de los que el interesado es propietario (derechos a tiempo compartido, de uso y de disfrute, de nuda propiedad), que son también objeto de la declaración.

información, ya sea el sujeto pasivo o un tercero, no haya declarado la renta o el bien objeto de información. Estima que, en su sentencia X y Passenheim-van Schoot,[41] el Tribunal de Justicia declaró que los controles tributarios que imponga un Estado miembro no pueden depender de la conducta de otro Estado miembro o de un tercer Estado, en el caso que nos ocupa, de la información que esté disponible en un caso concreto. Por otra parte, por lo que respecta a la información relativa a las cuentas bancarias en el sentido del artículo 8, apartado 3 *bis*, de la Directiva 2011/16, la Administración tributaria no puede estar segura de recibir la información que necesita en relación con las cuentas preexistentes en el sentido de dicha Directiva, esto es, las cuentas que se mantengan abiertas a 31 de diciembre de 2015,[42] ya que, para dichas cuentas, la residencia del contribuyente se determina con arreglo a la normativa interna, que puede, por tanto, variar de un Estado miembro a otro.

70. Por último, según el Gobierno español, si bien la situación en materia de intercambio de información ha experimentado un cambio significativo en los últimos años, debe no obstante advertirse que la situación actual está lejos de ser comparable a la situación nacional y que su aplicación práctica y efectiva requerirá probablemente tiempo para ajustarse adecuadamente, habida cuenta de su complejidad, de los múltiples Estados afectados y de sus distintas regulaciones y prácticas internas.

c) Apreciación

71. Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, en un procedimiento por incumplimiento incumbe a la Comisión probar la existencia del incumplimiento alegado. Es ella quien debe aportar al Tribunal de Justicia los datos necesarios para que este pueda verificar la existencia de tal incumplimiento, sin poder basarse en presunciones.[43] Como explicaré a continuación, estimo que en el presente caso la Comisión, en gran medida, no ha aportado al Tribunal de Justicia los datos necesarios para que este compruebe la existencia del incumplimiento alegado.

72. Ello se deriva, en mi opinión, de que el recurso de la Comisión es muy sucinto. Además, en su escrito de contestación, el Gobierno español respondió a las alegaciones de la Comisión de manera muy detallada, formulando varias alegaciones cuyo fundamento en gran medida no puede excluirse a primera vista. Sin embargo, en su escrito de réplica, la Comisión se limita a dar una respuesta muy limitada a estas alegaciones, por lo que, a mi juicio, no ha dado una respuesta pertinente a la argumentación del Gobierno español. Por ello, considero que, en gran medida, el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos necesarios para comprobar la existencia del incumplimiento alegado por la Comisión.

41 Véase el apartado 61 de esa sentencia.

42 Véase el concepto de «cuenta preexistente» en el anexo I, sección VIII, punto C.9, de la Directiva 2011/16.

43 Véase, en particular, la sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartado 52 y jurisprudencia citada.

1) Sobre la cuestión de «la inexistencia de cualquier» período de prescripción (segunda vertiente)

73. Por lo que respecta a la cuestión de si la falta de presentación del modelo 720 o su presentación extemporánea implica un «efecto de imprescriptibilidad» que sería, en sí mismo, desproporcionado,[44] considero necesario, *en primer lugar*, precisar el alcance de la norma controvertida.

74. Concretamente, en caso de no presentación del modelo 720 dentro del plazo establecido, el artículo 39, apartado 2, de la LIRPF y el artículo 121, apartado 6, de la LIS permiten a la Administración tributaria llevar a cabo una regularización en relación con los rendimientos correspondientes a activos situados en el extranjero que se hayan incorporado al patrimonio de los sujetos pasivos, aun cuando dichos activos se hayan adquirido durante un período ya prescrito en el momento en que la Administración tributaria los descubre. Este hecho se deriva del propio tenor de estas disposiciones y, por lo demás, no lo ha negado el Gobierno español. En otros términos, el plazo de prescripción de cuatro años, que permite que un contribuyente titular de activos situados en España eluda la tributación por el mero hecho de que ha transcurrido un plazo de cuatro años contados a partir del momento en que los activos hubieran debido declararse, no se aplica en el caso de los activos contemplados por el modelo 720.

75. En la práctica, respecto de tales activos, las disposiciones antes citadas permiten a la Administración tributaria llevar a cabo una regularización, con independencia de la fecha de adquisición de los activos de que se trate y, por tanto, sin limitación temporal. De este modo, producen un efecto de «imprescriptibilidad», como alega acertadamente la Comisión. Debo señalar a este respecto que la información relativa al principio de *actio nata* facilitada por el Gobierno español no puede conducir a una conclusión en sentido contrario. En efecto, este principio implica únicamente que la Administración tributaria, cuando posea indicios de la existencia de un elemento imponible, debe regularizar la eventual deuda tributaria en un plazo de cuatro años. Por consiguiente, aunque se aplique este principio, aplicación que, por otra parte, la Comisión no parece cuestionar,[45] el efecto de imprescriptibilidad sigue produciéndose, ya que, siempre que la Administración tributaria respete el plazo de cuatro años, puede proceder a la regularización, con independencia de la fecha de adquisición de los activos de que se trate.[46]

76. Por lo que respecta, *en segundo lugar*, a la proporcionalidad de tal regla con «efecto de imprescriptibilidad», es preciso determinar si es *adecuada* para garantizar la realización del objetivo que persigue y si no va más allá de lo *necesario* para alcanzarlo.

77. En lo que se refiere al primer extremo, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la aplicación por un Estado miembro de un plazo ampliado de liquidación complementaria, en caso de elementos imponibles poseídos o producidos en otro Estado miembro, contribuye a garantizar la eficacia de los controles fiscales y a luchar contra el fraude fiscal, en la medida en que tal normativa puede disuadir a los contribuyentes que poseen tales activos de ocultar a la Hacienda Pública dichos activos o los rendimientos que de ellos obtienen con el fin de no exponerse

[44] Debo señalar que, una vez interpuesto el presente recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña presentó ante el Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial (asunto C-330/20). En esta petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente plantea, fundamentalmente, la misma cuestión que la controvertida en el presente asunto, esto es, si es proporcional la regla de prescripción prevista en el artículo 39, apartado 2, de la LIRPF y qué incidencia tiene, a este respecto, el régimen de intercambio de información.

[45] En efecto, la Comisión se limita a alegar que se trata «de un caso de inexistencia de cualquier período de prescripción».

[46] A modo de ejemplo, nada impediría que la regularización tuviera lugar varias décadas después de la entrada de los activos de que se trata en el patrimonio de los sujetos pasivos si la fecha de ese acto coincide con la fecha en la que la Administración tributaria adquiere conocimiento de su existencia.

posteriormente a una liquidación complementaria.[47] No obstante, en el presente asunto debe observarse que el plazo de prescripción controvertido solo se aplica cuando el modelo 720 no ha sido cumplimentado en el plazo establecido. Por lo tanto, no se aplica de manera general cuando los activos están situados en el extranjero. Dicho esto, no estoy convencido de que esta norma no sea adecuada para garantizar la consecución del objetivo que persigue, como alega la Comisión. Es cierto que los contribuyentes que cumplen la obligación de información en los plazos establecidos pueden acogerse a la prescripción en relación con eventuales ingresos ocultos utilizados para adquirir los bienes o derechos de los que son titulares en el extranjero.[48] Ahora bien, si un contribuyente tiene la intención de ocultar rentas, creo poco probable que quiera, en primer lugar, observar la obligación de información para poder acogerse a la prescripción.

78. Por lo que se refiere, a continuación, a la necesidad del plazo de prescripción controvertido, considero que la Comisión ha aportado la prueba de que va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido, pero únicamente en relación con algunos de los bienes a los que se refiere el modelo 720, esto es, las cuentas bancarias nuevas en el sentido de la Directiva 2011/16 (en lo sucesivo, «cuentas bancarias nuevas»).[49]

79. Más concretamente, como explicaré en la sección i), considero que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que cuando un Estado miembro dispone o puede disponer, en virtud del sistema de intercambio automático y obligatorio, de información suficiente sobre activos en el extranjero de los que son titulares sus contribuyentes para liquidar los correspondientes impuestos, la aplicación de un plazo de prescripción prolongado va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo que persigue. A este respecto, como expondré en la sección ii), considero que la Comisión ha demostrado de modo suficiente en Derecho que, en la fecha del plazo fijado en el dictamen motivado en 2017, fecha que debe tenerse en cuenta para la apreciación del recurso,[50] la Administración tributaria española disponía o podía disponer, en virtud de la Directiva 2011/16, de información suficiente sobre las cuentas bancarias nuevas que sus contribuyentes tenían en el extranjero para liquidar los correspondientes impuestos.

i) Principios derivados de la jurisprudencia

80. En mi opinión, el Tribunal de Justicia ha enunciado dos criterios jurisprudenciales complementarios y pertinentes en el caso de autos.

81. *En primer término*, el Tribunal de Justicia se ha pronunciado sobre la necesidad de la aplicación por un Estado miembro de un plazo ampliado de liquidación complementaria en caso de sospecha de ocultación de activos imponibles poseídos en otro Estado miembro y sobre la incidencia que, a este respecto, tienen los instrumentos de intercambio de información en el ámbito de la Unión.[51] No obstante, es preciso señalar que, como explicaré más adelante, este criterio jurisprudencial, por una parte, fue elaborado en el contexto específico de la antigua

47 Sentencias X y Passenheim-van Schoot, apartados 51 y 52, y de 15 de septiembre de 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), apartado 32.

48 Este extremo, subrayado por la Comisión, fue confirmado por el Gobierno español.

49 El concepto de «cuenta nueva» se define en el anexo I, sección VIII, punto C, número 10, de la Directiva 2011/16 como una cuenta financiera abierta a partir del 1 de enero de 2016.

50 Según reiterada jurisprudencia, la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal como esta se presentaba al finalizar el plazo fijado en el dictamen motivado. Véase la sentencia de 28 de enero de 2020, Comisión/Italia (Directiva de lucha contra la morosidad) (C-122/18, EU:C:2020:41), apartado 58 y jurisprudencia citada. El plazo fijado en el dictamen motivado de 15 de febrero de 2017 era de dos meses a partir de su recepción por parte del Gobierno español.

51 Se trata de las sentencias X y Passenheim-van Schoot y de 15 de septiembre de 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), también invocadas por las partes.

Directiva 77/799/CEE, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, [52] que precedió a la Directiva aplicable al presente asunto. En particular, como explicaré, esta antigua Directiva difiere de la aplicable en el presente asunto en que no permitía a las administraciones tributarias de los Estados miembros obtener, de manera *automática* y *obligatoria*, información relativa a sus contribuyentes. Por otra parte, el Tribunal de Justicia se pronunció únicamente sobre la aplicación de un plazo concreto de prescripción *prolongado* de doce años, que consideró proporcionado, pero no resolvió la cuestión de un plazo de prescripción que implicara un «efecto de imprescriptibilidad», como el del presente asunto.

82. En la jurisprudencia de que se trata, el Tribunal de Justicia distinguió entre dos supuestos para determinar si un plazo de prescripción prolongado va más allá de lo necesario para alcanzar estos objetivos: el primero se refiere a la situación en la que los elementos imponibles fueron ocultados y las autoridades tributarias no disponían de ningún indicio que les permitiera iniciar una investigación, y el segundo se refiere a la situación en la que tales autoridades disponían de información relativa a esos elementos imponibles. [53]

83. El Tribunal de Justicia solo ha reconocido, con carácter general, la necesidad de un plazo ampliado para llevar a cabo la liquidación complementaria en este primer supuesto. Así, estimó fundamentalmente que, en tal caso, al Estado miembro le resultaba imposible, con arreglo a la Directiva 77/799, dirigirse a las autoridades competentes del otro Estado miembro para que estas le transmitieran la información necesaria para la correcta liquidación del impuesto. [54] En efecto, como fundamentalmente observó el Tribunal de Justicia, esta antigua Directiva no permitía a las administraciones tributarias de los Estados miembros obtener, de forma automática y obligatoria, datos bancarios relativos a sus contribuyentes. [55] Por este motivo, salvo que el Estado miembro en cuestión dispusiera de indicios que le permitieran dirigirse a las autoridades competentes de otros Estados miembros a través del cauce de la asistencia mutua, ese Estado no estaba en condiciones de obtener la información necesaria para la correcta liquidación del impuesto.

84. En tal situación, el Tribunal de Justicia reconoció la necesidad de un plazo ampliado para llevar a cabo la liquidación complementaria debido a que el riesgo para un contribuyente de que fuesen descubiertos los activos y rendimientos ocultados a las autoridades tributarias de su Estado miembro de residencia era menor en el caso de los activos y rendimientos procedentes de otro Estado miembro que en el de los activos y rendimientos nacionales. [56]

85. Por lo que respecta al segundo supuesto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, cuando las autoridades tributarias disponen de indicios que le permitan dirigirse a las autoridades competentes de otros Estados miembros mediante el cauce de la asistencia mutua con arreglo a la Directiva 77/799 para que estas le transmitan la información necesaria para la correcta liquidación del impuesto, no está justificada la aplicación por parte del primer Estado miembro de un plazo ampliado para llevar a cabo la liquidación complementaria que no tenga por objeto

[52] Directiva del Consejo, de 19 de diciembre de 1977 (DO 1977, L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94).

[53] Véanse las sentencias X y Passenheim-van Schoot, apartados 62, 63 y 74, y de 15 de septiembre de 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), apartado 33.

[54] Véase la sentencia X y Passenheim-van Schoot, apartados 64 y 65.

[55] Véase, en este sentido, la sentencia X y Passenheim-van Schoot, apartados 64 y 65.

[56] Véase la sentencia X y Passenheim-van Schoot, apartados 72 y 73.

específico permitir a las autoridades tributarias de este Estado miembro recurrir eficazmente a mecanismos de asistencia mutua entre Estados miembros y que se inicie desde el momento en que los elementos imponibles de que se trate se sitúen en otro Estado miembro. [57]

86. A este respecto, *en segundo término*, se desprende del otro criterio jurisprudencial que, cuando los mecanismos de asistencia mutua que existen entre las autoridades de los Estados miembros son suficientes para permitir a un Estado miembro realizar los controles necesarios, los Estados miembros no pueden deducir de las eventuales dificultades que encuentren para recabar la información requerida ni de las deficiencias que pudieran existir en la cooperación entre sus administraciones tributarias una justificación para la restricción de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, incluso aunque no quepa excluir que el instrumento de cooperación mencionado no siempre funcione de manera satisfactoria y fluida en la práctica. [58] En otros términos, si los mecanismos de asistencia mutua existentes entre las autoridades de los Estados miembros son suficientes para que un Estado miembro pueda llevar a cabo los controles necesarios, este debe aceptar que pueda ser más difícil llevar a cabo un control en otro Estado miembro que en su propio territorio. [59]

87. A mi juicio, de ello también se desprende que, si el instrumento de cooperación no funciona satisfactoriamente, de forma que un Estado miembro no recibe la información debida, incumbe a este dirigirse al otro Estado miembro para resolver el problema y, en su caso, ponerse en contacto con la Comisión. [60] Por el contrario, un Estado miembro no puede aplicar un plazo ampliado de prescripción para poner remedio al hecho de que no se le ha facilitado la información debida.

88. De la jurisprudencia antes citada se desprende que, si la Administración tributaria española puede obtener la información necesaria gracias al intercambio automático y obligatorio para la correcta liquidación del impuesto, dicha autoridad no puede deducir de las eventuales dificultades que encuentre para recabar la información requerida ni de las deficiencias que pudieran existir en la cooperación entre las administraciones tributarias una justificación para la restricción de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado y establecer, a este respecto, un plazo de prescripción ampliado.

89. En mi opinión, la distinción establecida por el Tribunal de Justicia tiene fundamento. En efecto, cuando la única fuente de información de la Administración tributaria sobre los activos imponibles es el propio contribuyente, el descubrimiento por el Estado miembro de que se trate de los activos ocultos es más difícil que en el supuesto de que la Administración tributaria disponga de esa información en virtud del régimen de intercambio de información, lo que justifica la aplicación de un plazo de prescripción ampliado.

90. De lo anterior resulta que la necesidad del plazo de prescripción controvertido en el presente asunto depende, en primer lugar, de si el intercambio automático y obligatorio en virtud de la Directiva 2011/16 es suficiente para permitir a la Administración tributaria española efectuar los

[57] Véanse las sentencias X y Passenheim-van Schoot, apartados 74 y 75, y de 15 de septiembre de 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), apartados 35 y 36.

[58] Véanse, en particular, las sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35), apartado 18; de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568), apartado 50, y de 23 de enero de 2014, Comisión/Bélgica (C-296/12, EU:C:2014:24), apartado 43.

[59] Véanse igualmente, en este sentido, las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto Q (C-133/13, EU:C:2014:2255), puntos 54 y 55.

[60] En último lugar, le queda la posibilidad de incoar un procedimiento por incumplimiento, con arreglo al artículo 259 TFUE. Véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de abril de 2017, A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:309), apartado 46, y de 6 de febrero de 2018, Altun y otros (C-359/16, EU:C:2018:63), apartado 45.

controles necesarios para la correcta liquidación del impuesto. De ser así, la Administración tributaria española no puede, contrariamente a lo que alega, esgrimir posibles dificultades para aplicar un plazo de prescripción ampliado.

ii) ¿Es suficiente el intercambio automático y obligatorio con arreglo a la Directiva 2011/16 para que la Administración tributaria española pueda realizar los controles necesarios?

91. Las partes tienen opiniones divergentes sobre esta cuestión. La Comisión estima que la Directiva 2011/16 permite a la Administración tributaria española obtener la información necesaria para efectuar los controles fiscales adecuados en relación con los activos a los que se refiere el modelo 720, mientras que el Gobierno español lo niega.

92. En mi opinión, procede distinguir tres supuestos.

93. *En primer lugar*, la información relativa a las cuentas bancarias contempladas por el modelo 720. A este respecto, el artículo 8, apartado 3 *bis*, letra a), de la Directiva 2011/16, en relación con los anexos I y II a los que esta disposición se refiere, impone a los Estados miembros, como señala acertadamente la Comisión, el intercambio automático de la información relativa a las cuentas financieras [61] para que puedan llevar a cabo los controles necesarios y la correcta liquidación del impuesto en situaciones transfronterizas. [62] Esta información debe ser declarada por las instituciones financieras de cada Estado miembro a su autoridad competente para que esta comunique tal información a los demás Estados miembros.

94. El Gobierno español ha formulado dos alegaciones dirigidas a demostrar por qué esta disposición no permite que la Administración tributaria disponga de la correspondiente información.

95. A este respecto, procede desestimar la alegación basada en el principio de «información disponible». Es preciso señalar que la información relativa a las cuentas financieras no está sujeta al requisito de la disponibilidad de la información solicitada. [63] Seguidamente, en cuanto a la alegación relativa a las cuentas preexistentes, albergo serias dudas acerca de que ello implique en la práctica que los Estados miembros no reciban la correspondiente información. Ahora bien, la Comisión no ha formulado ninguna alegación en contra sobre este extremo y considero, por consiguiente, que no ha aportado los datos que exige la jurisprudencia [64] para comprobar la existencia de un incumplimiento a este respecto. [65]

[61] Respecto a la información específica, véase el punto 51 de las presentes conclusiones.

[62] Véanse, en este sentido, los considerandos 1, 2 y 10 de la Directiva 2011/16.

[63] Véase el considerando 10 de la Directiva 2011/16. En relación con las dos alegaciones del Gobierno español, véase el punto 69 de las presentes conclusiones.

[64] Véase el punto 71 de las presentes conclusiones.

[65] Debo señalar que la alegación formulada por el Gobierno español relativa a las cuentas preexistentes se presentó en su escrito de dúplica en forma de remisión a la respuesta del Gobierno español al dictamen motivado de la Comisión. Aunque la Comisión no tuvo la posibilidad de responder al escrito de dúplica, dado que este último pone fin a la fase escrita del procedimiento ante el Tribunal de Justicia, tuvo conocimiento de esta alegación del Gobierno español y, por lo tanto, tuvo ocasión de dar respuesta a la misma.

96. Por lo tanto, considero que la Comisión ha demostrado de modo suficiente en Derecho que la Administración tributaria española dispone de la información necesaria únicamente en relación con las cuentas bancarias nuevas. De ello se deduce que la aplicación del plazo de prescripción controvertido va más allá de lo necesario en lo que respecta a esta categoría de activos. [66]

97. Seguidamente y por lo que respecta a las cuentas preexistentes, la duración del plazo de prescripción controvertido aplicable a estas cuentas no me parece desproporcionada.

98. En efecto, ha de recordarse que, hasta la fecha, el Tribunal de Justicia se ha pronunciado únicamente, en la sentencia X y Passenheim-van Schoot, sobre la proporcionalidad en concreto de un plazo de prescripción ampliado de doce años, sobre el que versaba dicho asunto, y que consideró proporcionado. [67]

99. En el presente asunto, se solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la cuestión de si un Estado miembro, en caso de que existan activos ocultos en el extranjero de los que no ha tenido conocimiento, puede proceder a una regularización con independencia de la fecha de adquisición de los activos de que se trate y, por tanto, sin límite temporal. Considero que sí tiene esa posibilidad. En efecto, ha de señalarse, por una parte, que las razones invocadas por el Tribunal de Justicia en la sentencia X y Passenheim-van Schoot al admitir la necesidad de que los Estados miembros apliquen un plazo de prescripción ampliado [68] son extrapolables al presente asunto. Por otra parte, habida cuenta del muy limitado grado de armonización alcanzado hasta ahora en el ámbito de la fiscalidad, y de la necesidad de los Estados miembros de luchar contra el fraude fiscal —necesidad que el Tribunal de Justicia ha reconocido—, considero que estos disponen en este ámbito de un amplio margen de apreciación que comprende la posibilidad de aplicar la regla en cuestión. [69]

100. *En segundo lugar*, existe la categoría de activos a los que se refiere el modelo 720 que son objeto de intercambio automático en virtud del artículo 8, apartado 1, de la Directiva 2011/16. [70] Respecto de esta categoría de activos, el Gobierno español acierta al afirmar que el intercambio automático está sujeto al principio de «información disponible». [71] Fundamentalmente, este

[66] Concretamente, el carácter desproporcionado del plazo de prescripción controvertido se manifiesta cuando la Administración tributaria española *no obtiene* información de los demás Estados miembros sobre las nuevas cuentas financieras de sus contribuyentes en virtud de las disposiciones antes citadas, pese a que dicha información debería haberse facilitado. Así, en tales situaciones, la aplicación del principio de la *actio nata* implica que el plazo de cuatro años para la regularización no empieza a correr, pese a que, conforme a la jurisprudencia antes citada, la Administración tributaria no puede deducir de las dificultades con las que se encuentre para recabar la información requerida, ni de las deficiencias que pudieran existir en la cooperación entre las administraciones tributarias de los Estados miembros, una justificación para restringir las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado. En cambio, si la información se *facilita efectivamente*, por ejemplo, antes de que venzan los plazos relativos a la declaración del modelo 720, el efecto de la regla de la *actio nata* no supondrá, en tal situación, ninguna ampliación real del plazo de prescripción respecto del plazo aplicable en situaciones internas.

[67] En concreto, el Tribunal de Justicia declaró que ese plazo era proporcionado porque no parecía desproporcionada la opción de un Estado miembro de limitar temporalmente este plazo y de determinar este límite tomando como referencia el plazo aplicable para las diligencias penales en los casos de delito fiscal (sentencia X y Passenheim-van Schoot, apartado 69).

[68] Véanse, a este respecto, los puntos 83, 84 y 89 de las presentes conclusiones.

[69] Debo señalar que, habida cuenta del principio de la *actio nata*, cuando la autoridad tributaria posee indicios de un elemento imponible, debe llevar a cabo una regularización de la eventual deuda tributaria en un plazo de cuatro años. Dado que este plazo es el mismo que el aplicable en situaciones internas, no se trata de un plazo ampliado para la regularización que no tiene por objeto específico permitir a las autoridades tributarias recurrir eficazmente a mecanismos de asistencia mutua y que se inicia cuando los elementos imponibles de que se trata se sitúan en otro Estado miembro, como precisó el Tribunal de Justicia en la sentencia X y Passenheim-van Schoot.

[70] Se trata de los derechos o contratos de seguro de vida, a los que se refiere el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva y de los bienes inmuebles, a los que se refiere la letra e) de ese apartado 1.

[71] Así, en virtud del artículo 8, apartado 1, de la Directiva 2011/16, la autoridad competente de cada Estado miembro comunicará a la autoridad competente de otro Estado miembro, en el marco del intercambio automático, «la información de que disponga». A este respecto, el artículo 3, punto 9, de esta Directiva precisa que por información disponible en el sentido del artículo 8, apartado 1, de dicha Directiva se entenderá la información recogida en los expedientes fiscales del Estado miembro que comunique la información y que se pueda obtener de conformidad con los procedimientos de recopilación y tratamiento de la información de dicho Estado miembro.

principio implica que los Estados miembros solo están obligados a compartir la información que está disponible en sus bases de datos tributarias nacionales. No se requiere ninguna otra recogida de datos diferente de la realizada por las administraciones tributarias con fines fiscales internos.

101. Si bien reconozco por tanto que, en principio, el intercambio automático relativo a esta categoría de activos puede ser limitado, albergo serias dudas en cuanto al hecho de que así suceda en la práctica respecto de todos los activos contemplados, como alega el Gobierno español. En efecto, el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 2011/16 comprende cinco categorías de bienes y, al menos por lo que respecta a los bienes inmuebles, me parece poco probable que los Estados miembros no dispongan de la información necesaria para que el Estado miembro de que se trate pueda llevar a cabo la correcta liquidación del impuesto. [72]

102. Dicho esto, la Comisión no ha respondido a estas alegaciones del Gobierno español y, en mi opinión, no ha expuesto argumentos que permitan al Tribunal de Justicia rechazarlas tajantemente. [73] De ello se deduce que la Comisión no ha aportado la prueba necesaria de que la Administración tributaria española puede efectuar los controles necesarios por lo que respecta a esta categoría de bienes. Asimismo, por los motivos expuestos en los anteriores puntos 97 a 99, considero que, respecto de esta categoría de activos, el plazo de prescripción no va más allá de lo necesario.

103. *En tercer lugar*, por lo que respecta a la información no contemplada por la Directiva 2011/16, [74] la Administración tributaria española no obtiene ninguna información de forma sistemática y automática acerca de esta categoría de activos en virtud de esa Directiva. Por los motivos expuestos en los anteriores puntos 97 a 99 considero que, respecto de esta categoría de activos, el plazo de prescripción controvertido no va más allá de lo necesario.

104. Para concluir, considero que la Comisión solo aportó la prueba del carácter desproporcionado del plazo de prescripción respecto de la categoría de la información relativa a las cuentas bancarias nuevas. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que estime la primera imputación en la medida en que el Gobierno español ha establecido el plazo de prescripción controvertido para esta categoría de activos.

2) Sobre la existencia de una presunción iuris et de iure *de fraude fiscal (primera vertiente)*

105. Por lo que se refiere a la existencia de una presunción *iuris et de iure* de fraude fiscal, considero que procede desestimar las alegaciones formuladas por la Comisión.

106. Ciertamente, la presunción de fraude fiscal no puede basarse en el mero hecho de que la situación del contribuyente comporte un elemento de extranjería. [75] Por otra parte, un dispositivo que presume la existencia de un comportamiento fraudulento por la sola razón de que se cumplen

[72] Por lo que respecta a los bienes inmuebles, los Estados miembros disponen normalmente de registros con toda la información pertinente.

[73] Véase, por analogía, la sentencia de 12 de julio de 2012, Comisión/Alemania (C-562/10, EU:C:2012:442), apartados 53 y 61.

[74] Véanse, en relación con esta información, las notas 30 y 40 de las presentes conclusiones.

[75] Véanse, en este sentido, por ejemplo, las sentencias de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), apartado 51; de 5 de mayo de 2011, Comisión/Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273), apartados 33 a 49, y de 7 de noviembre de 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716), apartado 60.

los requisitos que establece, sin conceder al contribuyente posibilidad alguna de desvirtuar esta presunción, va, en principio, más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos. [76]

107. Dicho esto, la Comisión no ha aportado, sin embargo, la prueba de que en el presente asunto se trate de una presunción *iuris et de iure* de fraude fiscal.

108. En primer término, debe señalarse que la imposibilidad de hacer valer un plazo de prescripción carece de relevancia en lo que respecta a la posibilidad de desvirtuar una presunción de fraude. [77] En segundo término, y al margen de la cuestión de la prescripción, queda por determinar si el contribuyente puede, no obstante, eludir la aplicación del artículo 39, apartado 2, de la LIRPF y del artículo 121, apartado 6, de la LIS y, por tanto, evitar que se incluyan en la base imponible del impuesto las cantidades correspondientes al valor de los bienes o derechos situados en el extranjero, en el caso de que dichas cantidades hayan sido efectivamente gravadas por el impuesto, pero el contribuyente no tenga, o haya perdido, la posibilidad de probar que dichas cantidades fueron declaradas. En este aspecto, los extremos objeto de controversia entre las partes se refieren, fundamentalmente, al alcance de las disposiciones en cuestión tanto en el plano normativo como en el de su aplicación. [78]

109. A este respecto, ha de recordarse que, por lo que se refiere, en particular, a la aplicación de una disposición nacional, la demostración de un incumplimiento de Estado requiere que se aporten elementos de prueba de carácter particular en relación con los habitualmente relevantes en el marco de un recurso por incumplimiento que tenga como único objeto el contenido de una norma nacional. En tales circunstancias, el incumplimiento solo resulta probado mediante una demostración suficientemente documentada y pormenorizada de la práctica reprochada a la Administración y/o a los órganos jurisdiccionales nacionales e imputable al Estado miembro de que se trate. [79]

110. Por lo que respecta al alcance de la normativa en cuestión, considero que el Gobierno español ha explicado de manera convincente, remitiéndose a varias disposiciones relativas a la carga de la prueba y a una resolución sobre este particular, que esta carga incumbe a la Administración tributaria, de modo que si el contribuyente no conserva los documentos que acreditan la declaración fiscal de los ingresos con los que se han adquirido sus activos, ello no conlleva automáticamente que tenga ganancias patrimoniales no justificadas en el sentido del artículo 39, apartado 2, de la LIRPF. [80] La Comisión no ha aportado pruebas que permitan refutar esta explicación. En particular, el tenor de esta disposición no se opone, en sí mismo, a la interpretación seguida por el Gobierno español. Por lo que respecta, por su parte, a la práctica de la Administración tributaria, es preciso señalar que la mención por la Comisión de «ejemplos prácticos de la aplicación», sin mayores precisiones, no cumple el criterio de demostración suficientemente documentada y pormenorizada de la práctica reprochada.

[76] Véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161), apartado 82; de 5 de julio de 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415), apartado 50; de 3 de octubre de 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629), apartado 37, y de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermedias domiciliadas en terceros países) (C-135/17, EU:C:2019:136), apartado 88.

[77] En efecto, por su propia naturaleza, el beneficio de la prescripción solo permite impedir las consecuencias que debería conllevar la aplicación de la presunción, lo cual no obsta, por el contrario, a que se mantenga la constatación del fraude. El hecho de que las disposiciones de que se trata no permitan automáticamente eludir la presunción de fraude fiscal por el mero hecho de que se trate de activos adquiridos en un período prescrito no supone, por tanto, en sí mismo, una presunción *iuris et de iure* de fraude.

[78] Así, la Comisión se remite, en este punto, tanto al tenor del artículo 39, apartado 2, de la LIRPF como a los ejemplos de aplicación concreta de esta normativa. Véase el punto 43 de las presentes conclusiones.

[79] Véase la sentencia de 12 de mayo de 2005, Comisión/Bélgica (C-287/03, EU:C:2005:282), apartado 28.

[80] Debo señalar que las alegaciones del Gobierno español solo citan el artículo 39, apartado 2, de la LIRPF. No obstante, dado que se trata de principios generales, lo entiendo en el sentido de que se refieren también al artículo 121, apartado 6, de la LIS.

111. De ello resulta que la Comisión no ha aportado la prueba necesaria para demostrar la existencia de una presunción *iuris et de iure* de fraude.

112. Para concluir, propongo al Tribunal de Justicia que estime parcialmente la primera imputación, puesto que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo EEE en la medida en que, en caso de incumplimiento o de cumplimiento extemporáneo de la obligación de información relativa a las cuentas bancarias nuevas, la Administración tributaria puede llevar a cabo una regularización de la correspondiente deuda tributaria con independencia de la fecha de adquisición de los activos de que se trate.

2. Sobre la multa proporcional del 150 % (segunda imputación)

113. Mediante su segunda imputación, la Comisión alega que constituye una restricción desproporcionada el hecho de «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».

a) Normativa controvertida

114. Esta imputación se refiere a la regla contenida en las dos disposiciones adicionales de la Ley 7/2012. Estas disposiciones sancionan la infracción tributaria que resulta de la aplicación del artículo 39, apartado 2, de la LIRPF y de la norma similar contenida en el artículo 121, apartado 6, de la LIS. A este respecto, la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 establece que la aplicación de estas disposiciones «determinará la comisión de infracción tributaria», que tendrá la consideración de «muy grave», y se sancionará con una multa del 150 %. La multa se calculará a partir del importe del impuesto aplicado al valor de los bienes y derechos en cuestión.

b) Alegaciones de las partes

1) Alegaciones de la Comisión

115. Según la Comisión, la multa proporcional del 150 % es desproporcionada tanto por su severidad como por su carácter automático y no graduable.

116. Por lo que refiere a la severidad de la multa, la Comisión indica que el porcentaje del 150 % es notablemente superior a los tipos de las sanciones progresivas aplicables en caso de declaración tributaria extemporánea, ya que estos tipos son del 5 %, del 10 %, del 15 % y del 20 %, dependiendo de si el retraso es de, respectivamente, 3, 6 o 12 meses o más.[81] Esos tipos más reducidos deben compararse con el porcentaje de la multa proporcional del 150 %, ya que, en ambos casos, se trata de las consecuencias que acarrea la presentación extemporánea de una declaración acerca de rentas imponibles. Ahora bien, los recargos de menor magnitud se asocian con una declaración tributaria que está directamente relacionada con el *deber de ingreso*, mientras que la sanción de mayor magnitud del 150 % se asocia con la declaración informativa del modelo 720, que constituye una mera *obligación formal* de información que, como regla general, no conlleva una tributación.

[81] Se trata del artículo 27 de la LGT.

117. Por lo que se refiere al carácter automático y no graduable de la multa, la Comisión indica, *en primer lugar*, que la multa del 150 % no es susceptible de ningún tipo de graduación, ya que ese porcentaje se aplica con independencia del nivel de información de que dispongan las autoridades tributarias nacionales, [82] de la fecha de adquisición de los activos en cuestión (antes de un período de prescripción o durante el mismo) y del comportamiento de los contribuyentes, quienes, lejos de haber incumplido en todos los casos con la obligación declarativa, podrían simplemente haber dado cumplimiento a la misma con retraso.

118. Por lo que respecta a la posibilidad de regularización reconocida en la respuesta a la consulta vinculante de 6 de junio de 2017 invocada por el Gobierno español, la Comisión observa que, con arreglo a esa respuesta, un contribuyente que no ha cumplido la obligación de declarar tiene la posibilidad de regularizar su situación mediante una autoliquidación extemporánea del impuesto sobre la renta de las personas físicas y el consiguiente pago del impuesto. En este caso, en vez de la multa del 150 % se aplica el recargo del 20 %. Ahora bien, según la Comisión, esta respuesta no puede ser tomada en consideración, ya que, por una parte, no tiene rango de ley y ninguna disposición de la Ley 7/2012, que constituye el marco jurídico de la obligación relativa al modelo 720, permite concluir que exista esta posibilidad. Por otra parte, la fecha de publicación de esta respuesta es posterior a la del dictamen motivado de la Comisión, lo cual impide que se tenga en cuenta. En relación con la práctica de la Administración tributaria previa a la publicación de esa respuesta, la Comisión indica que no parece que esa Administración aplicara la posibilidad de sustituir la multa del 150 % por el recargo del 20 % de modo uniforme, sino más bien caso por caso. De la información de que dispone la Comisión se deduce que, antes de la publicación de la respuesta a la consulta vinculante, podía suceder en algunos casos de presentación extemporánea del modelo 720 que la multa del 150 % se aplicara al titular de los bienes y derechos en el extranjero por el mero hecho de que no podía justificar la correcta tributación por las rentas correspondientes en su momento.

119. *En segundo lugar*, al igual que sucede con la calificación de los activos en el extranjero como ganancias patrimoniales no justificadas, a juicio de la Comisión, la Administración tributaria no realiza ninguna investigación particular en caso de incumplimiento de la obligación declarativa cuando el titular de los bienes no puede justificar que los activos se corresponden con rentas declaradas y sujetas al impuesto, lo cual se traduce en una presunción *iuris et de iure* de fraude fiscal.

120. *En tercer lugar*, la Comisión estima que resulta igualmente desproporcionado que la multa del 150 %, la tributación de los ingresos en cuestión y las multas fijas se apliquen simultáneamente sin tener en cuenta la deuda tributaria global que se deriva de ello. La Comisión sostiene que pueden darse casos en los que la deuda tributaria global supere el valor de los bienes y derechos objeto de gravamen. La Comisión se remite a los «casos llegados a los servicios de la Comisión» y menciona dos ejemplos de aplicación simultánea de las sanciones.

2) Alegaciones del Gobierno español

121. Por su parte, el Gobierno español comienza observando que corresponde a los tribunales nacionales la apreciación de la proporcionalidad de las sanciones, ya se trate de la multa proporcional del 150 % o de las multas fijas, siempre que estas no sean objeto de armonización a nivel europeo.

[82] Como se ha explicado en los puntos 47 a 57 de las presentes conclusiones, en el primer motivo, la Comisión considera que los Estados miembros disponen de medios suficientes para obtener información sobre los bienes y derechos detentados en el extranjero para establecer los controles fiscales apropiados en virtud de la Directiva 2011/16.

122. Dicho esto, por lo que respecta, *en primer lugar*, a la gravedad de la multa, estima que no son comparables la multa del 150 % y los recargos de menor cuantía invocados por la Comisión. Solo la primera tiene el carácter de una sanción, destinada a reprimir el comportamiento del contribuyente que se limita a cumplir la obligación de información *sin* regularizar el impuesto correspondiente, mientras que los segundos tienen como única finalidad incitar a los contribuyentes a respetar los plazos fijados e indemnizar al Estado por el perjuicio sufrido por el retraso en el pago del impuesto.

123. Seguidamente, sostiene que la circunstancia de que la respuesta de 6 de junio de 2017 sea posterior al dictamen motivado no debe obstar para que se tenga en cuenta la interpretación que contiene. En efecto, por una parte, las consultas vinculantes se limitan a interpretar las normas y no pueden modificarlas o rectificarlas. Por consiguiente, las consultas vinculantes no dan lugar a ninguna novedad normativa y los efectos beneficiosos para el contribuyente se retrotraen hasta la entrada en vigor de la norma. Por otra parte, señala que es erróneo afirmar que la ley no contempla la posibilidad de regularización, ya que esta posibilidad y sus efectos se reconocen con carácter general en los artículos 27 y 179, apartado 3, de la LGT. De esta normativa, que es la que se tomó en consideración en la consulta vinculante, se desprende que es posible presentar regularizaciones extemporáneas voluntarias sin sanción por falta de ingreso, sin perjuicio de los posibles recargos. Esa normativa resulta aplicable a todas las declaraciones tributarias, incluida la regularización de los bienes en el extranjero, y ya estaba vigente en el momento de la aprobación de la Ley 7/2012. Por lo tanto, la posibilidad de regularización existía antes de la publicación de la respuesta a la consulta. Por lo que respecta a las alegaciones de la Comisión relativas a la práctica anterior a la publicación de la consulta, el Gobierno español sostiene que la Comisión se limita a afirmar, sin aportar ninguna prueba concreta de ello, que la posibilidad de regularización no puede aplicarse de manera uniforme.

124. Asimismo, las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad establecido en Derecho español [83] permiten también a la Administración ajustar las sanciones para garantizar que estas se corresponden con las infracciones fiscales a las que se aplican.

125. El Gobierno español añade que la multa proporcional del 150 % no sanciona el incumplimiento de una mera obligación declarativa, sino la ocultación y falta de tributación reiterada de unos bienes; en otros términos, actos de elusión fiscal. Dado que esta multa tiene por objeto sancionar el comportamiento del contribuyente, su porcentaje no puede variar en función del nivel de información que terceros puedan proporcionar a la Administración tributaria.

126. *En segundo lugar*, el Gobierno español niega el carácter automático de la multa. Por una parte, recuerda que, para que esta pueda imponerse, es absolutamente preciso que concurran los elementos constitutivos de la infracción que sanciona y que la carga de la prueba a este respecto recae sobre la Administración. [84] Por otra parte, este Gobierno sostiene que la Administración tributaria debe también demostrar la responsabilidad del contribuyente, tal como se desprende en particular de los artículos 178, 179 y 183, apartado 1, de la LGT. Según él, en el sistema

[83] El Gobierno español observa que, con carácter general en Derecho sancionador administrativo, el principio de proporcionalidad se recoge en el artículo 29 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (en lo sucesivo, «Ley 40/2015»). El apartado 4 de dicho artículo 29 dispone que, «cuando lo justifique la debida adecuación entre la sanción que deba aplicarse con la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y las circunstancias concurrentes, el órgano competente para resolver podrá imponer la sanción en el grado inferior». En el ámbito tributario, el principio de proporcionalidad queda recogido, más específicamente, en las siguientes disposiciones: a) artículo 3 de la LGT, con la rúbrica «Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario», cuyo apartado 2 dispone que: «la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad […]», y b) artículo 178 de la LGT, titulado «Principios de la potestad sancionadora», cuyo párrafo segundo establece que: «en particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. […]».

[84] Véanse, a este respecto, los puntos 59 a 61 de las presentes conclusiones.

tributario y administrativo español, las sanciones no pueden imponerse de forma automática y, en especial, solo puede sancionarse si queda suficientemente justificada y motivada la culpabilidad, correspondiendo la carga de la prueba de los hechos y de la culpabilidad íntegra y exclusivamente a la Administración en virtud del principio de presunción de inocencia. Desde la creación del modelo 720, solo el 7,6 % de los casos de presentación fuera de plazo de la declaración han dado lugar a la imposición de una sanción tributaria.

127. Por lo tanto, es imprescindible una motivación específica acerca de la culpabilidad y que esta quede probada mediante elementos de hecho suficientemente expresivos y detallados que incorporen el razonamiento que permita concluir que concurre el elemento de la culpabilidad. A modo de ejemplo, el Gobierno español se remite a una resolución [85] que anula la sanción impuesta por considerar que la motivación de la culpabilidad que constaba en el acuerdo de imposición de sanción no resultaba suficiente. El Gobierno español también presenta datos numéricos dirigidos a demostrar, fundamentalmente, que la imposición de esta multa siempre está sujeta a apreciación: de 781 procedimientos de inspección solo 296 han dado lugar a procedimientos sancionadores y, de estos, en 108 [86] casos la Administración tributaria aplicó la multa proporcional del 150 %. En consecuencia, afirma que la normativa no establece ninguna presunción de fraude fiscal.

128. *En tercer lugar*, para justificar la proporcionalidad de la multa, el Gobierno español alega, por una parte, que solo puede compararse con otras multas que sancionan la ocultación reiterada y sistemática de bienes y que consisten en sanciones comprendidas entre el 100 % y el 150 %. [87] Así pues, la sanción del 150 % se encuentra dentro de los límites establecidos con carácter general en la LGT para los supuestos agravados de falta de ingreso de la deuda tributaria. Asimismo, por lo general, en los casos más graves como los supuestos de delito contra la Hacienda Pública, la sanción puede incluso llegar hasta el 600 % de la cuantía dejada de ingresar. [88] Por otra parte, el porcentaje del 150 % puede reducirse en un 30 % por conformidad y en un 25 % por pronto pago, por lo que la sanción puede reducirse al 78,75 %.

129. Por otra parte, el Gobierno español considera errónea la alegación de la Comisión relativa a una (presunta) «aplicación simultánea» de la infracción formal por falta de presentación del modelo 720 y de la infracción material por la regularización de una ganancia patrimonial no justificada. Así, si la Administración tributaria probase que la conducta del contribuyente es culpable, procedería imponer la sanción material, mientras que la infracción formal quedaría absorbida por aquella en virtud del artículo 180, apartado 1, de la LGT. [89] Según el Gobierno español, la íntima conexión entre la regularización de la ganancia patrimonial no justificada y la falta de presentación del modelo 720 determina que no puedan considerarse de forma separada, sino como una unidad a efectos infractores, como consecuencia del concurso instrumental.

85 Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, Sala Primera, de 14 de febrero de 2019 (R. G. 529/2016).

86 Señalo que es dudoso el número de expedientes en los que se aplicó la sanción del 150 %. En efecto, en sus observaciones el Gobierno español menciona en una ocasión 108 expedientes y, en otra, 129 expedientes.

87 Se trata del artículo 191, apartado 4, de la LGT.

88 El Gobierno español se remite al artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE n.º 281, de 24 de noviembre de 1995).

89 Con arreglo a esta disposición «una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente».

c) Apreciación

130. En primer lugar, debo precisar que, contrariamente a lo que alega el Gobierno español, el Tribunal de Justicia es competente para apreciar las imputaciones de la Comisión relativas a la proporcionalidad de las sanciones. [90]

131. En apoyo de su segunda imputación, la Comisión expuso varios argumentos diferentes dirigidos, cada uno de ellos, a demostrar el carácter desproporcionado de la multa del 150 %. Si bien considero que procede desestimar la mayor parte de estas alegaciones (sección 1), considero que, a la vista de la respuesta que propongo dar a la primera imputación de la Comisión, procede estimar la alegación basada en el carácter desproporcionado del plazo de prescripción (sección 2).

1) Alegaciones formuladas por la Comisión distintas de las basadas en el carácter desproporcionado del plazo de prescripción

132. Las alegaciones formuladas por la Comisión a este respecto se basan, en gran medida, en la naturaleza y la cuantía de la multa, las cuales, sin embargo, son rebatidas por el Gobierno español. Por lo tanto, para analizar estas alegaciones [inciso ii)], procede, en primer lugar, determinar estos dos extremos [inciso i)].

i) Sobre la naturaleza y la cuantía de la multa

133. En primer lugar, contrariamente a lo que alega la Comisión, me parece evidente que la multa del 150 % no sanciona el incumplimiento de una mera obligación *formal*, sino el incumplimiento de una obligación *material*. En efecto, como señala el Gobierno español, lo que por otra parte no niega la Comisión, la imposición de esta multa presupone la aplicación del artículo 39, apartado 2, de la LIRPF y la norma contenida en el artículo 121, apartado 6, de la LIS, lo que significa que el contribuyente es titular de activos en el extranjero por los que no ha pagado el impuesto que debería haber satisfecho. A este respecto, ha de subrayarse que, como prevé el propio tenor de la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, la multa del 150 % se calcula a partir de la cuota del impuesto y, en consecuencia, guarda relación directa con la obligación material de pago del impuesto. Además, el incumplimiento de la obligación formal relativa al modelo 720 se sanciona por otros medios, esto es, las multas fijas objeto de la tercera imputación de la Comisión. [91]

134. Estimo, asimismo, que las alegaciones formuladas por la Comisión no permiten rebatir la explicación del Gobierno español según la cual, para aplicar la multa, la Administración tributaria debe probar también la culpabilidad del contribuyente. En particular, el hecho de que las dos disposiciones adicionales de la Ley 7/2012 no contengan en sí mismas una regla expresa de culpabilidad no implica en modo alguno que tal regla no sea aplicable, puesto que está prevista de manera clara en la normativa, como demuestra el Gobierno español. Por lo tanto, la Comisión no ha aportado la prueba requerida de que la multa se imponga automáticamente en caso de inobservancia de las exigencias asociadas al modelo 720. De ello resulta también que la

[90] Si bien, a falta de armonización de la legislación de la Unión en materia de sanciones, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que consideren adecuadas, están obligados, no obstante, a ejercer su competencia respetando, en particular, 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.

[91] Véanse, a este respecto, los puntos 144 y 145 de las presentes conclusiones.

Comisión no ha aportado la prueba de que la conducta del contribuyente no se tenga en cuenta a efectos de la aplicación de la multa, ni de que se trate de una presunción *iuris et de iure* de fraude fiscal.

135. Por último, en cuanto al supuesto carácter no graduable de la multa, los extremos controvertidos entre las partes se refieren, en primer lugar, a la posibilidad de regularizar la deuda, tal como se describe en la respuesta a la consulta vinculante de 6 de junio de 2017 y, en segundo lugar, a la cuestión de la acumulación de sanciones. [92]

136. En cuanto al primer extremo, ha de señalarse que, a tenor de su redacción, la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 establece, con carácter fijo, una multa del 150 %. Ahora bien, el Gobierno español explicó que, a pesar de esta redacción, la posibilidad de autoliquidación está prevista, con carácter general, en los artículos 27 y 179, apartado 3, de la LGT, que se aplican también en relación con el modelo 720 desde su entrada en vigor. A la luz de estas disposiciones, que tienen fuerza de ley, no me parece que tenga relevancia el hecho de que la respuesta a la consulta vinculante se produjera una vez vencido el plazo fijado en el dictamen motivado. [93] A mi juicio, la Comisión no ha aportado otras pruebas que permitan excluir esta explicación. En particular, el hecho de que, según la información facilitada por la Comisión, «podía suceder en algunos casos» que se impusiera la multa del 150 % al titular de los bienes y derechos en el extranjero por el único motivo de que no pudiera justificar la correcta tributación por las rentas correspondientes en su debido momento no basta para aportar la prueba exigida por la jurisprudencia antes citada. [94]

137. En cuanto a la cuestión de la acumulación de sanciones, considero, de manera similar, que la Comisión no ha aportado pruebas que permitan refutar las explicaciones del Gobierno español, según las cuales del artículo 108 de la LGT se desprende que la infracción formal queda absorbida por la infracción material.

ii) Sobre el carácter proporcionado de la multa

138. Una vez precisadas de este modo la naturaleza y la cuantía de la multa, de ello se sigue que la Comisión no ha aportado la prueba de que la multa del 150 % se imponga de manera automática y no graduable. Dicho esto, siguen existiendo situaciones en las que se impone una multa del 150 % porque el contribuyente ha incurrido en ocultación de activos. Sin embargo, una multa de tal magnitud no me parece desproporcionada.

139. En efecto, por una parte, dado que la multa del 150 % se impone para sancionar la ocultación sistemática de activos, no puede compararse con los recargos de menor cuantía invocados por la Comisión y que se aplican en caso de retraso en el pago. Por el contrario, en línea con el Gobierno español, considero más adecuado comparar la multa del 150 % con las previstas por las disposiciones del Derecho español que sancionan la ocultación reiterada y sistemática de bienes en situaciones internas, las cuales prevén, según aquel, multas de hasta el 150 %. Dado que la Comisión no ha formulado ningún argumento que permita rechazar esta comparación, no ha aportado la prueba de que la sanción impuesta en caso de activos ocultos en el extranjero sea más severa que las aplicadas en casos internos.

92 En cambio, no se discute que no se tendrá en cuenta la información de que disponga la Administración.

93 Como se ha explicado en la nota 50 de las presentes conclusiones, la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal como esta se presentaba al final del plazo fijado en el dictamen motivado. Debo precisar que, tal como yo lo entiendo, no se trata de una facultad discrecional de la Administración.

94 Véase la jurisprudencia citada en los puntos 71 y 109 de las presentes conclusiones.

140. Por otra parte, las demás alegaciones formuladas por la Comisión no me convencen. En particular no me parece desproporcionado en sí mismo el hecho de que, al aplicar la multa del 150 %, no se tenga en cuenta la información de que dispone la Administración tributaria. En efecto, la multa sanciona el comportamiento del contribuyente, esto es, la ocultación sistemática de los activos y, a este respecto, se calcula, como se ha explicado anteriormente, únicamente sobre la base del importe adeudado del impuesto. En este mismo sentido, el hecho de que la multa se imponga al mismo tiempo que el cobro del impuesto tampoco me parece desproporcionado, puesto que se trata de dos importes de naturaleza diferente. Solo la multa es una sanción, que se calcula precisamente sobre la base del importe adeudado del impuesto.

2) Alegación basada en la inexistencia total de prescripción

141. Una de las alegaciones de la Comisión dirigidas a demostrar el carácter automático de la multa se basa en que la multa se aplica indistintamente a todos los bienes y derechos no declarados, sin que se tenga en cuenta la fecha de adquisición de los activos. Entiendo este argumento en el sentido de que es un corolario de la alegación formulada por la Comisión en su primera imputación, por cuanto, dado que considera que la recaudación de impuestos es desproporcionada debido a la inexistencia total de prescripción, también lo es la multa que se impone para sancionar la falta de pago del impuesto.

142. Sobre este particular, comparto el razonamiento de la Comisión. Así pues, dado que considero desproporcionado el hecho de que, en caso de incumplimiento de la obligación de información relativa a las cuentas bancarias nuevas, la Administración tributaria pueda liquidar la correspondiente deuda tributaria con independencia de la fecha de adquisición de los activos de que se trate, también estimo, en consecuencia, que la aplicación de la multa en este caso es desproporcionada.

143. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que estime parcialmente la segunda imputación, puesto que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo EEE al imponer una multa proporcional del 150 % en caso de incumplimiento de la obligación de información relativa a las cuentas bancarias nuevas con independencia de la fecha de adquisición de los correspondientes activos.

3. Sobre las multas fijas (tercera imputación)

144. Mediante su tercera imputación, la Comisión alega que constituye una restricción desproporcionada el hecho de «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", cuyo nivel es superior [al] de las sanciones previstas por el régimen general para infracciones similares».

a) Normativa controvertida

145. Esta imputación se refiere a las multas fijas previstas en la disposición adicional decimoctava, apartado 2, de la LGT. Esta disposición establece un régimen de infracciones y sanciones por incumplimiento de las obligaciones asociadas al modelo 720. En virtud de esta disposición, se consideran infracciones tributarias «muy graves» la declaración fuera de plazo de la información prevista en el modelo 720 y la inclusión de datos incompletos, inexactos o falsos. Las sanciones

previstas son más severas en los supuestos tanto de información incompleta, inexacta o falsa como de falta absoluta de declaración de una información que en el caso de una declaración presentada fuera de plazo. Así, en los dos primeros supuestos, se impone una multa fija de 5 000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, bien, inmueble, etc., siendo la cuantía mínima de la multa de 10 000 euros. En el caso de declaración presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, se aplica una multa de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, bien, inmueble, etc., siendo la cuantía mínima de la multa de 1 500 euros.

b) Alegaciones de las partes

1) Alegaciones de la Comisión

146. Según la Comisión, aunque se admita que la detentación de activos fuera del territorio nacional puede requerir la aplicación de multas específicas por el incumplimiento de la obligación informativa correspondiente, se debería al menos tener en cuenta la información relativa a los activos poseídos en el extranjero a disposición de la Administración tributaria. Por el contrario, los únicos criterios utilizados para determinar el importe de las multas pecuniarias fijas se refieren al número de los datos o grupos de datos relativos a los activos en cuestión.

147. En cualquier caso, según la Comisión, una comparación entre las situaciones internas y los casos en que se aplicaron las multas fijas en el marco de las disposiciones relativas al modelo 720 muestra el carácter desproporcionado de las multas de que se trata. De esta comparación se desprende que las multas fijas asociadas al régimen del modelo 720 son 15, 50 o 66 veces superiores a las aplicadas en situaciones internas.

148. Más concretamente, la Comisión observa que la obligación tributaria de presentar el modelo 720 tiene carácter informativo y debe calificarse de obligación formal, dado que su presentación no permite determinar ni liquidar deuda tributaria alguna, lo que permite concluir que la falta de presentación de dicho modelo no causa un perjuicio económico directo a la Hacienda Pública. Esta obligación también reviste la forma de una obligación de carácter general (no derivada de un requerimiento individual) que recae sobre el contribuyente que debe presentar el modelo (y no sobre un tercero). Para determinar el régimen paralelo de sanciones aplicadas en situaciones internas,[95] procede tener en cuenta los cuatro supuestos siguientes.

i) No presentación de la declaración

149. Para comparar las sanciones impuestas por incumplimiento de esta obligación con las que se impondrían por una infracción análoga a nivel interno, la Comisión sostiene que es preciso tomar en consideración la conducta contemplada en el artículo 198, apartado 1, párrafos primero a tercero, de la LGT. Esta disposición, que califica de infracción leve la no presentación de una declaración fiscal en el plazo establecido, sanciona esta conducta con una multa fija de 200 euros. El régimen del modelo 720 (disposición adicional decimoctava, apartado 2, de la LGT) prevé en

[95] Según la Comisión, dado que el Derecho español no prevé una declaración de información de los bienes y derechos situados en España, no es posible apreciar el carácter desproporcionado de la medida únicamente determinando cuál habría sido la sanción impuesta si, en aplicación de la normativa relativa a la declaración del modelo 720, no se hubiera establecido un régimen paralelo de sanciones específico.

este caso una multa de 5 000 euros por dato, fijándose el importe mínimo de la multa en 10 000 euros, siendo este último importe 50 veces superior al previsto para la infracción contemplada en el artículo 198, apartado 1, de la LGT.

ii) Presentación extemporánea de la declaración, sin requerimiento previo de las autoridades tributarias

150. En caso de que se presente el modelo 720 fuera del plazo legalmente establecido, pero antes de que la Administración tributaria requiera al contribuyente para hacerlo, nos encontraríamos ante una presentación de la declaración espontánea pero extemporánea. Tampoco en este supuesto hay perjuicio económico directo para la Hacienda Pública. Según la Comisión, la infracción análoga a nivel interno se halla tipificada en el artículo 198, apartado 2, de la LGT. De acuerdo con dicho precepto, si la declaración se presenta fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el artículo 198, apartado 1, de la LGT, esto es, una multa fija de 100 euros. La disposición adicional decimoctava de la LGT, en su apartado 2, prevé una sanción de 100 euros por dato, con un importe mínimo de 1 500 euros, de forma que el importe mínimo es quince veces más elevado que el de la sanción prevista en el artículo 198, apartado 2, de la LGT.

iii) Presentación de la declaración que contiene información incompleta, inexacta o falsa, pero corregida espontáneamente fuera de plazo, sin requerimiento previo de las autoridades tributarias

151. Este supuesto se refiere a la presentación en plazo de la declaración, pero de forma incompleta, inexacta o con información falsa. No obstante, según la Comisión, en tal supuesto el contribuyente corrige esa información antes de requerirlo la Administración tributaria (corrección espontánea pero extemporánea). El artículo 198, apartado 2, de la LGT también se aplicaría por analogía al presente supuesto, ya que puede asimilarse al caso de presentación extemporánea de una declaración correcta. La multa ascendería, en tal caso, pues, al importe fijo de 100 euros. Igualmente, en el caso de presentación del modelo 720, la disposición adicional decimoctava, apartado 2, de la LGT prevé una multa de 100 euros por dato, con un mínimo de 1 500 euros, lo cual representa, pues, una sanción quince veces superior a la prevista en el artículo 198, apartado 2, de la LGT.

iv) Presentación del modelo 720 incluyendo información incompleta, inexacta o falsa

152. Por lo que se refiere a la presentación de la declaración dentro de plazo, pero con información incompleta, inexacta o falsa, sin que el contribuyente la corrija, la Comisión señala que la infracción equivalente a nivel interno sería la prevista en el artículo 199, apartado 1, de la LGT. Esta disposición califica como infracción la presentación de forma incompleta, inexacta o falsa de una declaración y la multa impuesta en ese artículo asciende a un importe fijo de 150 euros. Con arreglo a la regulación del modelo 720, la multa se eleva a 5 000 euros, fijándose su cuantía mínima en 10 000 euros, de modo que esta sanción es, al menos, 66,66 veces superior a la impuesta en virtud del artículo 199, apartado 2, de la LGT.

2) Alegaciones del Gobierno español

153. El Gobierno español, por su parte, alega que las sanciones utilizadas por la Comisión para su comparación no son adecuadas, puesto que no se trata de supuestos comparables. A este respecto, subraya tres características principales de la infracción resultante del incumplimiento de las

obligaciones derivadas del modelo 720. En primer lugar, el modelo 720 constituye una declaración tributaria de carácter informativo; en segundo lugar, se refiere a una declaración de datos de carácter monetario, y, en tercer lugar, se refiere a una declaración presentada por el propio obligado tributario al que se refiere la información.

154. La comparación más adecuada sería, a juicio del Gobierno español, la que tuviera por objeto la declaración de las operaciones vinculadas, dado que concurren en ambos supuestos las tres características anteriores: se trata de obligaciones informativas, afectan a magnitudes monetarias y son declaraciones presentadas por el propio obligado tributario, y no por un tercero.

155. En el caso de las operaciones vinculadas, ese Gobierno destaca que el propio contribuyente debe llevar y conservar determinada información en relación con las operaciones que realiza con personas y entidades vinculadas. En caso de incumplimiento de esta obligación, el artículo 18, apartado 13, de la LIS establece la existencia de una infracción tributaria por no aportar o aportar de manera incompleta, inexacta o con datos falsos la información referente a esas operaciones vinculadas. Este artículo 18, apartado 13, prevé en su punto 1 la sanción para el supuesto de que no proceda realizar correcciones en la valoración, es decir, cuando no cause un perjuicio económico a la Hacienda Pública por no afectar a la cuota del tributo, y su punto 2 regula la sanción cuando proceda realizar correcciones en la valoración. Por tanto, al igual que la regulación del modelo 720, el artículo 18, apartado 13, punto 1, de la LIS tipifica una infracción relativa a una obligación de información —que no causa perjuicio económico— que es de carácter monetario y que recae sobre el mismo obligado tributario al que se refiere la información. Para este tipo de infracción, las sanciones consisten en una multa fija de 1 000 euros por cada dato y 10 000 euros por conjunto de datos, omitidos, inexactos o falsos.

156. Por último, según el Gobierno español, no debe tomarse en consideración la información procedente de terceros de que disponga la Administración, ya que las multas fijas sancionan únicamente la conducta del contribuyente.

c) Apreciación

157. Por lo que se refiere a la naturaleza de las multas fijas, debo señalar que las partes coinciden en que la obligación de presentar el modelo 720 constituye una obligación formal cuyo incumplimiento no causa ningún perjuicio económico directo a la Hacienda Pública y que adopta la forma de una obligación de carácter general dirigida directamente al contribuyente.

158. Precisado lo anterior, considero que las multas fijas son desproporcionadas por los motivos invocados por la Comisión.

159. En efecto, comparto el punto de vista de la Comisión por lo que respecta a la cuestión de si las multas fijas impuestas en caso de incumplimiento de las obligaciones asociadas al modelo 720 deben compararse con las previstas en los artículos 198 y 199 de la LGT o con las aplicables respecto de las operaciones vinculadas. En efecto, las operaciones vinculadas constituyen operaciones específicas y, por tanto, no tienen carácter general. Además, ha de observarse que la disposición adicional decimoctava, apartado 2, de la LGT hace referencia directa a los artículos 198 y 199 de la LGT, en la medida en que establece que las multas fijas serán incompatibles con las establecidas en tales artículos. Esta referencia me lleva a pensar que, a falta de sanciones específicas previstas en la disposición adicional decimoctava, apartado 2, de la LGT, serían aplicables las sanciones previstas en los artículos 198 y 199 de la LGT.

160. A este respecto, procede señalar que, en línea con la tesis de la Comisión recogida en los puntos 147 a 152 de las presentes conclusiones, tesis que el Gobierno español no discute, las multas impuestas en caso de incumplimiento de las obligaciones asociadas al modelo 720 son 15, 50 y 66 veces superiores a las aplicadas en situaciones internas. Si bien los Estados miembros disponen de un margen de apreciación para establecer las sanciones apropiadas,[96] considero, no obstante, que las multas controvertidas son tan elevadas que parecen desproporcionadas, sin que sea necesario distinguir aquí entre las diferentes categorías de bienes. Así pues, si me parece evidente que las multas impuestas en relación con la categoría de las cuentas bancarias nuevas son desproporcionadas, dado que la Administración tributaria española ya dispone de tal información,[97] considero que procede extraer la misma conclusión para las demás categorías de activos, habida cuenta de la cuantía muy elevada de las multas y del hecho de que las multas solo sancionan el incumplimiento de una obligación formal.

161. Por último, quiero señalar que el hecho de que, según la información del Gobierno español, estas multas puedan reducirse en virtud del principio de proporcionalidad no puede conducir a un resultado contrario. Es preciso observar que una facultad discrecional de la Administración no basta para hacer desaparecer el incumplimiento resultante de la disposición adicional decimoctava, apartado 2, de la LGT.[98]

162. De lo anterior resulta que procede estimar el tercer motivo en su totalidad.

F. Costas

163. Con arreglo al artículo 138, apartado 3, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, cuando se estimen parcialmente las pretensiones de una y otra parte, cada una cargará con sus propias costas, salvo que el Tribunal de Justicia, habida cuenta de las circunstancias del caso, estime justificado que una de las partes cargue, además de con sus propias costas, con una parte de las costas de la otra parte.

164. En el caso de autos, la Comisión ha solicitado que se condene en costas al Reino de España. Al haber sido desestimadas las pretensiones formuladas por el Reino de España en el marco de la tercera imputación y en parte en relación con las imputaciones primera y segunda de la Comisión, considero que procede condenar al Reino de España a cargar con la mitad de las costas de la Comisión.

V. Conclusión

165. En atención a las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que resuelva lo siguiente:

1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo:

[96] 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.

[97] Véase mi conclusión acerca de la primera imputación. Debo precisar que, a diferencia de la multa proporcional del 150 %, las multas fijas sancionan directamente el hecho de que no se facilite la información exigida por el modelo 720. El hecho de que esta información no se tenga en cuenta me parece, pues, desproporcionado a este respecto.

[98] Sentencia de 2 de agosto de 1993, Comisión/Francia (C-276/91, EU:C:1993:336), apartado 25 y jurisprudencia citada.

– al establecer que el incumplimiento de la obligación informativa respecto de cuentas bancarias nuevas en el extranjero o la presentación extemporánea del modelo 720 conllevan la calificación de dichos activos como ganancias patrimoniales no justificadas con independencia de la fecha de adquisición de los correspondientes activos;

– al imponer una multa proporcional del 150 % aplicable en caso de incumplimiento de la obligación informativa respecto de cuentas bancarias nuevas en el extranjero o de presentación extemporánea del modelo 720 con independencia de la fecha de adquisición de los correspondientes activos;

– al imponer, en caso de incumplimiento de la obligación de información respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de presentación extemporánea del modelo 720, multas fijas más severas que las sanciones establecidas en el régimen sancionador general para infracciones similares.

2) Desestimar el recurso en todo lo demás.

3) El Reino de España cargará con la mitad de las costas de la Comisión Europea.