Rectificación de autoliquidación de ganancias de patrimonio no justificadas por la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiese presentado en plazo el Modelo 720. Aplicación de la STJUE de 27 de enero de 2022

T.E.A.C.

Fecha: 4 de marzo de 2022

Art. 39.2 L.I.R.P.F. (L35/2006)

De la citada STJUE resulta lo siguiente.

-El establecimiento para los residentes en España de una obligación de información de los bienes situados en el extranjero que poseen respeta la normativa comunitaria, al constatar que con ella se sule la menor información que sobre ellos se tiene, en comparación con la disponible sobre los bienes situados en España.

-La consideración como ganancia no justificada de patrimonio establecida en el artículo 39.2 LIRPF (de la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en plazo la obligación de información citada) respeta la normativa comunitaria, al asentarse en un previo incumplimiento y admitir prueba en contrario.

-No cumple la libertad de circulación de capitales la imposibilidad práctica de que ese componente de la base imponible se ampare en la prescripción.

Criterio reiterado en resolución de fecha 4 de marzo de 2022, RG 00-5375-2020.

La ganancia de patrimonio no justificada del artículo 39.2 LIRPF es una especie del género de las ganancias de patrimonio no justificadas, por lo que se aplican sus reglas probatorias, y la interpretación jurisprudencial de ellas. Es el contribuyente quien debe probar el origen en el ejercicio prescrito que invoque.

Tras la STJUE, el contribuyente que haya impugnado su autoliquidación de ganancias de patrimonio del artículo 39.2 LIRPF alegando la prescripción debe tener ocasión de replantear y completar la prueba aportada sobre ese aspecto.

Para ello, es procedente devolver el expediente a la oficina gestora, para que ofrezca la posibilidad de aportar prueba adicional sobre la prescripción alegada, y, tras su valoración y comprobación haciendo o uso de las facultades de actuación de que dispone para resolver las solicitudes de rectificación de autoliquidación, decida si ha acreditado suficientemente la prescripción.

Este TEAC ha adoptado este mismo criterio en un caso sustancialmente coincidente, al resolver sobre las reclamaciones contra desestimaciones de solicitudes de rectificación de autoliquidaciones formuladas por quienes habían soportado el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, aplicando la sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, que anuló la repercusión del conocido como "céntimo sanitario". Y así se dijo, entre otras, en Resoluciones como la de 24 de abril de 2014, RG 00/03953/2011, que reitera el criterio de RG. 00/05392/2012 y 00/02631/2013, de la misma fecha.

Criterio reiterado en resolución de fecha 4 de marzo de 2022, RG 00-5375-2020

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- De los antecedentes obrantes en el expediente administrativo, en relación con el presente recurso debe destacarse lo siguiente:

En fecha 8 de noviembre de 2016 Don Axy presentó una autoliquidación complementaria por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2012, de la que resultó un importe a ingresar de 467.737,81 euros.

El día 13 de abril de 2017 solicitó la rectificación de la referida autoliquidación complementaria del IRPF 2012 con devolución del total ingresado, aduciendo en síntesis que la normativa del art. 39.2 LIRPF, que imputa como ganancias de patrimonio no justificadas el importe de los bienes y derechos situados en el extranjero que no se hubieran declarado en el Modelo 720, aunque hubieran sido adquiridos en períodos prescritos, es contraria a la Constitución española y al Derecho de la Unión Europea, y perjudica sus intereses legítimos.

Por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña se dictó en fecha 14 de septiembre de 2017 Acuerdo de Resolución de Rectificación de Autoliquidación, en el que se desestimaba la solicitud presentada por estimar correcta la imputación de la ganancia patrimonial del art. 39.2 LIRPF, al haber sido presentado el Modelo 720 fuera de plazo.

SEGUNDO.- Notificado el referido Acuerdo el 27/09/2017, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que fue desestimada mediante Resolución de fecha 2 de junio de 2020, notificada el 10 de junio de 2020.

TERCERO.- Contra la Resolución del TEAR el interesado interpuso RECURSO DE ALZADA ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 9 de julio de 2020 (fecha de entrada en TEAC 21/10/2010). La reclamación se tramita con número 00/5904/2020.

En su recurso, solicita se anule la Resolución impugnada y se proceda a la devolución de 467.737,81 euros junto con los intereses de demora, por las siguientes argumentaciones que en síntesis se exponen:

- Inconstitucionalidad del artículo 39.2 LIRPF por infracción del principio de seguridad jurídica, al determinar la imprescriptibilidad de la obligación tributaria y determinar una retroactividad de grado máximo.
- Vulneración de los principios de capacidad económica, proporcionalidad y culpabilidad reconocidos en la Constitución.
- Vulneración del principio de libre circulación de capitales reconocido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
- Existencia de un Procedimiento de infracción abierto por la Comisión Europea contra España por la posible vulneración de la normativa europea por causa de la regulación sobre la declaración de bienes en el extranjero y sus consecuencias en caso de incumplimiento.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,

General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, citada en el encabezamiento, es ajustada a Derecho, o si, por el contrario, debe ser anulada.

En concreto, se trata de determinar si procede la rectificación de la autoliquidación complementaria presentada fuera de plazo por el IRPF 2012 por el interesado. Autoliquidación cuyo objeto es incorporar como ganancia patrimonial, de acuerdo con lo previsto en el art. 39.2 LIRPF, el importe de los bienes y derechos de los que era titular en el extranjero, y sobre los que no cumplió la obligación de declararlos en plazo en el Modelo 720 "Declaración de bienes y derechos en el extranjero" previsto a tal efecto.

TERCERO.- Los hechos a considerar son los siguientes:

1º.- En fecha 8 de noviembre de 2016, y por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2012, Don Axy presentó una autoliquidación complementaria de la presentada en plazo por el mismo concepto y período, de la que resultó un importe a ingresar de 467.737,81 euros.

En cuanto a los elementos incorporados como novedad en la declaración complementaria, el principal se hallaba en el importe de 875.676,87 euros incluido en la casilla 312, "Otras ganancias patrimoniales imputables a 2012 no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales", a integrar en la Base liquidable general. Además, se incrementaban en diversas cuantías los rendimientos del capital mobiliario, por los percibidos de los bienes en el extranjero.

Ese mismo día 8 de noviembre de 2016 el interesado presentó Declaración informativa de Bienes y Derechos en el extranjero (Modelo 720) correspondiente al ejercicio 2012. La Declaración se presentaba fuera de plazo, el cual había finalizado el 30/04/2013, y no consta en el expediente.

El día anterior, 7 de noviembre de 2016, había presentado un escrito dirigido a la Administración Tributaria por el que declaraba ser titular de las cuentas y valores en el extranjero, en concreto en el XZ de PAÍS_1_NO_UE, así como el origen de los fondos con los que se adquirieron dichos activos: en los que era titular con su madre al 50% (787.271,61 euros), se trataba de "rentas obtenidas por su madre a lo largo de su vida activa en el mundo de la hostelería", y en los que figuraba como único titular al 100% (por importe de 412.114,85 euros), procedentes de "donaciones que le realizó un familiar hace muchos años", sin aportar prueba alguna de tales manifestaciones.

2º.- El día 13 de abril de 2017, y en relación con la autoliquidación complementaria de IRPF 2012 mencionada, el interesado dirigió escrito a la Agencia Tributaria, Delegación Especial de Cataluña, en el que instaba el inicio del procedimiento para la rectificación de la misma, solicitando la devolución del total importe ingresado, y aduciendo en síntesis su disconformidad con la normativa contenida en el art. 39.2 LIRPF respecto a las ganancias de patrimonio a integrar en la base imponible como consecuencia de la no presentación en plazo de la declaración informativa sobre

bienes y derechos en el extranjero, y realizando consideraciones acerca de la vulneración por dicha normativa de la Constitución y el Derecho de la Unión Europea.

3º.- La solicitud de rectificación de autoliquidación presentada determinó el inicio del correspondiente procedimiento de gestión mediante la Propuesta acordada en fecha 21/07/2017 y apertura de plazo para trámite de audiencia. El interesado no hizo uso de su derecho a presentar alegaciones.

Por la Oficina de Gestión Tributaria de la AEAT de Cataluña se dictó en fecha 14 de septiembre de 2017 Acuerdo de Resolución de Rectificación de Autoliquidación, en el que, tras transcribir la normativa cuestionada, se desestimaba la solicitud presentada en base al siguiente motivo:

"De acuerdo con el apartado 3 anterior, la LIRPF en su artículo 39.2 ha establecido la consecuencia específica para el incumplimiento de la obligación de información, que es la integración como ganancia patrimonial no justificada a integrar 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 cuales no se hubiera cumplido en el plazo establecido referido anteriormente.

En cuanto a las manifestaciones realizadas por el contribuyente en su solicitud, indicar que la actuación de esta Oficina Gestora se ha ajustado a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico vigente en el momento de la realización de los hechos con trascendencia tributaria, respetando la configuración de las fuentes del Derecho Tributario previstas en el artículo 7 de la Ley 58/2003 y, por ende, el principio de legalidad previsto en el artículo 103 de la Constitución Española".

4º.- En el recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el día 9 de julio de 2020 el interesado reproduce los argumentos ya expuestos en la reclamación económico-administrativa presentada al TEAR contra el referido Acuerdo, manifestando que considera que la obligación informativa sobre Bienes y Derechos en el extranjero (Modelo 720) y las consecuencias establecidas en caso de incumplimiento determinan lo siguiente:

•Infracción de la Constitución Española:

•Vulneración de los principios de seguridad jurídica (por el referido tratamiento temporal de los efectos del incumplimiento de la obligación), de irretroactividad del art. 9.3 CE (con transcripción de SSTC, ampliamente la 121/2016), de igualdad del art. 14 CE (compara a quien ha presentado la declaración en plazo con quien se retrasa en el cumplimiento), de capacidad económica y de legalidad sancionadora.

•Vulneración de principios del Derecho de la Unión Europea:

1) Lesión de los principios de libertad de movimiento de personas, prestación de servicios y capitales, por la propia exigencia de la obligación informativa;

2) Contravención del Derecho de la Unión Europea por la ampliación ilimitada del plazo de prescripción del derecho a liquidar, razón por la cual se ha propuesto por la Comisión el inicio de un procedimiento de infracción;

3) Infracción del Derecho de la UE por la retroactividad dada a la norma, según resoluciones que parcialmente transcribe.

CUARTO.- La normativa aplicada se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de Medidas para la Prevención y Lucha contra el Fraude (en vigor desde 31 octubre 2012), que estableció en la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria (LGT) una Disposición Adicional Decimooctava según la cual los residentes en España deben suministrar a la Administración tributaria información sobre todos los bienes y derechos de que sean titulares en el extranjero, y en concreto, sobre cuentas bancarias; títulos, activos o valores representativos de la participación en el capital de entidades o fondos, y sobre bienes inmuebles.

Esta obligación, que debe cumplirse con los requisitos y límites regulados en los arts. 42 bis, 42 ter y 54 bis del Real Decreto 1065/2007 (Reglamento General de Aplicación de los Tributos, RGAT), se realiza mediante la Declaración informativa Modelo 720, cuyo plazo de presentación tiene lugar desde el 1 de enero al 31 de marzo de cada año respecto a los bienes del ejercicio anterior (salvo en 2012, en el que el plazo fue de 1 de febrero a 30 de abril de 2013).

El incumplimiento de la referida obligación de información determinaba que, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 de la Disposición Adicional 18ª de la LGT, resultase de aplicación un régimen de infracciones y sanciones, que, en el caso de éstas, suponían la exigencia de una multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato no declarado, con un mínimo de 10.000 euros. Las sanciones se atenuaban en caso de presentación fuera de plazo de la declaración, en cuyo caso ascendían a 100euros por dato, con un mínimo de 1.500 euros.

Pero la principal consecuencia de la falta de presentación, o presentación fuera de plazo, de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, era la generación de un nuevo hecho imponible, previsto en el caso de las personas físicas en el artículo 39.2 de la LIRPF, consistente en la imputación de una ganancia patrimonial no justificada por el importe de los bienes y derechos en el extranjero, salvo que se acreditara su adquisición con rentas declaradas o en períodos en los que el contribuyente no fuera residente en España. En concreto, el art. 39.2 LIRPF, en su redacción vigente desde 31/10/2012, establecía:

"2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo 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 decimooctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

Esta ganancia patrimonial imputada con arreglo al art. 39.2 LIRPF determinaba la comisión de una infracción tributaria muy grave, sancionable con multa pecuniaria proporcional del 150% de la cuota íntegra resultante en el IRPF correspondiente a dicha ganancia patrimonial. Así lo establecía la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012, que regulaba el régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas:

"La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no

Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, 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..."

QUINTO.- Se alega, en primer lugar, por el reclamante la vulneración por la normativa española relativa a la Declaración de los bienes en el extranjero de una serie de principios constitucionales.

Pero es doctrina reiterada y constante de este Tribunal Central que la vía económico-administrativa no es la apropiada para enjuiciar la adecuación de las normas legales a la Constitución, ya que, de conformidad con lo previsto en los artículos 226 y 227 y la Disposición Adicional Undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el ámbito de competencia material de los órganos de esta vía está limitado única y exclusivamente a los actos de gestión, inspección y recaudación de los tributos, y no comprende la revisión de las cuestiones de legalidad y constitucionalidad de las normas reguladoras de los mismos, que nuestro Ordenamiento jurídico atribuye en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y al Tribunal Constitucional. En este sentido cabe citar numerosas resoluciones de este Tribunal Central, como las de 23 de junio de 2010 (R.G. 2160/08), 24 de marzo de 2009 (R.G. 912/08), 26 de septiembre de 2007 (R.G. 2379/05), 1 de junio de 2006 (R.G. 3529/03), etc. Por lo que no cabe pronunciarse sobre este asunto.

SEXTO.- Se alega también la vulneración de las libertades de circulación que consagra la normativa de la Unión Europea. Para abordar adecuadamente esta alegación debemos comenzar haciendo referencia a la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022, Asunto Comisión/España C-788/19, que analiza si la normativa expuesta supone, o no, una restricción no justificada de la libertad de circulación de capitales.

La sentencia resuelve la demanda presentada por la Comisión Europea contra el Reino de España por vulneración del TFUE y del Acuerdo sobre el EEE, y, en contra de lo que propuso el Abogado General, estima las pretensiones de la Comisión, considerando, en síntesis, que:

-La normativa española persigue objetivos legítimos de lucha contra el fraude fiscal,

"(...) dado que la información de que disponen las autoridades nacionales en relación con los activos que sus residentes fiscales poseen en el extranjero es, globalmente, inferior a la que poseen en relación con los activos situados en su territorio, aun teniendo en cuenta la existencia de mecanismos de intercambio de información o de asistencia administrativa entre los Estados miembros." (Párrafo 24).

-Las dos medidas utilizadas para conseguir dicho fines (establecer una obligación de información específica de los bienes situados en el extranjero y la presunción de existencia de rentas ocultas cuando esta obligación se incumple), son aceptadas por el TJUE, ya que:

"la normativa controvertida resulta adecuada para garantizar la consecución de los objetivos perseguidos. No obstante, debe comprobarse si no va más allá de lo necesario para alcanzarlos". (Párrafo 24).

-El TJUE aprecia que tres concretos aspectos de la normativa analizada van más allá de lo necesario, y son, por tanto, desproporcionados: la calificación de los activos

poseídos en el extranjero como ganancias patrimoniales no justificadas, sin posibilidad de acogerse a la prescripción, y los importes que pueden alcanzar las multas pecuniarias que puedan imponerse, la del 150% de la cuota liquidada por la citada ganancia de patrimonio y la multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato no declarado.

Del análisis de la normativa española que hace la sentencia citada podemos extraer las siguientes conclusiones relevantes para el presente expediente, que tan sólo versa sobre la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la LIRPF.

-El TJUE confirma que respeta la normativa comunitaria el establecimiento de una obligación de información específica de los bienes situados en el extranjero que poseen sus residentes, al constatar que con ella se suple la menor información que sobre ellos se tiene, en comparación con la disponible sobre los bienes situados en España.

-El TJUE confirma que es conforme a la normativa comunitaria que el artículo 39.2 de la LIRPF considera ganancia no justificada de patrimonio la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en plazo la obligación de información ya citada, esto es, que se configure como premisa fáctica de una presunción (iuris tantum) de existencia de renta oculta.

Se explica que esta presunción de existencia de renta oculta no infringe la jurisprudencia comunitaria, que no aceptaría una presunción general de fraude y evasión fiscal basada en el mero hecho de poseer bienes o derechos fuera del territorio español, ya que, por un lado, sólo entra en juego tras el previo incumplimiento de las obligaciones de declaración específicas, y, por otro, no es una presunción incondicionada ya que admite prueba en contrario, como expresamente indica el propio precepto, el artículo 39.2.

" 32. En estas circunstancias, la presunción establecida por el legislador español no resulta desproporcionada en relación con los objetivos de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales."

Ni siquiera afecta al sostenimiento de la figura del artículo 39.2 LIRPF el hecho de que contenga un aspecto concreto (la falta de freno de la presunción ante la prescripción) que, como ya hemos dicho, sí merecerá reprobación del TJUE:

"33. La imposibilidad de que el contribuyente destruya esta presunción alegando que los bienes o derechos respecto de los cuales no cumplió la obligación de información o lo hizo de manera imperfecta o extemporánea se adquirieron durante un período prescrito no enerva esta conclusión. En efecto, la invocación de una norma de prescripción no sirve para desvirtuar una presunción de fraude o de evasión fiscales, sino que únicamente permite evitar las consecuencias que debería acarrear la aplicación de dicha presunción."

-El TJUE, aunque afirma que:

"(...) el legislador nacional puede establecer un plazo de prescripción ampliado con el fin de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de luchar contra el fraude y la evasión fiscales derivados de la ocultación de activos en el extranjero" (Apartado 38),

rechaza de modo claro que se puedan establecer:

"(...) mecanismos que, en la práctica, equivalgan a prolongar indefinidamente el período durante el cual puede efectuarse la imposición o que permitan dejar sin efecto una prescripción ya consumada." (Apartado 38),

por lo que no acepta que en aplicación de la regla de la actio nata, se pueda

"(...) retrasar el momento inicial del cómputo del plazo de prescripción y fijarlo en la fecha en que la Administración tributaria tenga conocimiento por primera vez de la existencia de los bienes o derechos en el extranjero, ya que esta opción conduce, en la práctica, a permitir a la Administración gravar durante un período indefinido las rentas correspondientes al valor de esos activos, sin tener en cuenta el ejercicio o el año respecto de los que se adeudaba normalmente el impuesto correspondiente a esas rentas." (Apartado 35).

Por ello concluye que se ha incumplido la libertad de circulación de capitales en un aspecto muy concreto de la regulación del artículo 39.2 LIRPF:

"al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como «ganancias patrimoniales no justificadas» sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción;"

La conclusión de lo expuesto es clara: la ganancia de patrimonio no justificada del artículo 39.2 LIRPF es plenamente válida, pero sus consecuencias no pueden desconocer los plazos de prescripción del derecho a liquidar las rentas ocultas descubiertas.

Tanto el artículo 91.1 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, como el artículo 121 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal General, disponen que las sentencias del TJUE son obligatorias desde el día de su pronunciamiento. Igualmente, el TFUE alude a la obligación de los Estados de adoptar medidas para la ejecución de una sentencia de incumplimiento (artículo 260.1) y a la obligación de la institución, órgano u organismo del que emanó el acto anulado, de adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia (artículo 266.1).

Para dar cumplimiento a la declaración de esa STJUE, se ha incluido una enmienda en el Proyecto de Ley por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas (procedente del Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo). Dicho proyecto de ley se ha aprobado por el Congreso de los Diputados de manera definitiva el 24 de febrero de 2022, estando pendiente de publicación en el BOE. Según resulta de dicho proyecto se suprimirá, con efectos a partir del día siguiente a de su publicación (según la Disposición final sexta), el 39.2 del LIRPF.

SEPTIMO.- Expuesto lo anterior, este Tribunal Central debe aplicar el contenido de la citada sentencia, lo que supone interpretar lo dispuesto en el citado artículo 39.2 de la LIRPF vigente en los períodos impositivos a los que se refiere el caso aquí analizado, en los términos en los que lo hace el TJUE, esto es, parafraseando el ya reproducido apartado 33 de la sentencia, "la invocación de una norma de prescripción no sirve para desvirtuar una presunción de fraude o de evasión fiscales", pero si permite "evitar las consecuencias que debería acarrear la aplicación de dicha presunción".

Por tanto, a las circunstancias que desactivan la presunción de obtención de renta oculta que contiene el segundo párrafo del 39.2 (acreditar que esas rentas ya fueron declaradas o que se ganaron en años en los que no era sujeto pasivo del IRPF) se debe unir otra: acreditar que se obtuvieron en ejercicio prescrito, tal y como se prevé con la ganancia no justificada del patrimonio general, la del artículo 39.1 LIRPF. La ganancia de patrimonio regulada en el artículo 39.2 LIRPF es, como resulta obvio, una especie dentro del género de las ganancias de patrimonio no justificadas, cuya diferencia esencial consistía en que la presunción de existencia de rentas ocultas no se desactiva con la acreditación de que dichas rentas ocultas (las que financiaron los bienes situados en el extranjero sobre los que pesaba la declaración informativa no cumplida en plazo) se hubiesen obtenido en períodos ya prescritos, extensión del efecto de la presunción que ahora ha sido suprimida por la referida sentencia del TJUE.

La ganancia de patrimonio no justificado es una figura de larga tradición en nuestro derecho fiscal, y cuenta con una asentada doctrina jurisprudencia, que también será aplicable para esta variante introducida en 2012.

Se trata de un concepto introducido en nuestro IRPF por la Ley 44/1978, siendo considerado desde entonces, en palabras del Tribunal Supremo, (vid. STS de 18/06/2009, casación nº 7807/2003; 20/06/2008, casación nº 4580/2002, de 23/2/2011, casación 444/2006, entre otras), como un:

"elemento especial de cierre que trata de evitar que ciertas rentas ocultadas al Fisco escapen de tributación, a cuyo efecto se gravan cuando se manifiesten o afloren".

El propio Tribunal Supremo se hace eco de que:

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

Por tanto estamos ante un componente más del objeto imponible del impuesto (artículo 2 de la LIRPF) y de la realización de su hecho imponible (artículo 6 de la LIRPF), que sirve, como dice el Tribunal Supremo, de cláusula de cierre para detectar y gravar rentas ocultas.

El esquema probatorio es sencillo, al configurarse la figura como una presunción "iuris tantum" de obtención de renta gravable.

A la Administración corresponde la prueba del elemento fáctico que activa la presunción y, a partir de ahí, es carga del contribuyente la acreditación de los elementos que desactivan o enervan la presunción de haber obtenido rentas no declaradas al fisco.

Este esquema ha sido reiteradamente descrito por nuestra jurisprudencia, así el Tribunal Supremo ha venido considerando (por ejemplo en Sentencia de 18/06/2009, casación nº 7807/2003; de 20/06/2008, casación nº 4580/2002; citadas en sentencia de 12 febrero 2013, recurso de casación 2784/2010) lo siguiente:

"es evidente que si un contribuyente declara verazmente su renta obtenida, el ahorro y su inversión estarán plenamente justificados. Por el contrario, si se oculta parte de la

renta y ésta se ahorra, al invertir dichos ahorros, también ocultados, la inversión, es decir, las adquisiciones a título oneroso no guardarán proporción con la renta declarada, y serán, por tanto, no justificadas. Hay, pues, dos momentos fundamentales en la génesis de los incrementos no justificados de patrimonio, el primero es la ocultación a efectos fiscales de parte o de la totalidad de las rentas obtenidas, (...); y, el segundo momento, que es el de exteriorización de dicho ahorro ocultado". Como advertía el propio Tribunal Supremo en aquella sentencia, "en una situación probatoria normal, la exteriorización de un incremento patrimonial no justificado con la renta declarada, sería siempre un indicio razonable de que se había producido previamente una ocultación de rentas, pero a la Administración Tributaria le sería muy difícil probar fehacientemente tal ocultación, (...). La Ley 44/1978, ..., salió al paso de estas dificultades, modificando el «onus probandi», liberando a la Administración Tributaria de la carga de la prueba, mediante dos presunciones legales «iuris tantum», que operan sobre el mismo hecho base. (...) Probado que existe un incremento no justificado de patrimonio, la Administración no podría normalmente descubrir qué rendimientos o plusvalías de enajenación se habían ocultado, ni tampoco, cuándo se produjeron tales ocultaciones, por ello la Ley deduce de tal hecho base, mediante presunciones legales, dos hechos consecuencia, uno sustantivo y otro temporal (...)

Esto sentado, debemos recordar, tal como declaramos en la sentencia de 20 de Junio de 2008, cas. 4580/02, "que la institución jurídica de los incrementos de patrimonio no justificados se establece en nuestro sistema impositivo como un elemento especial de cierre que trata de evitar que ciertas rentas ocultadas al Fisco escapen de tributación, a cuyo efecto se gravan cuando se manifiesten o afloren; y así, el art. 20.13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (redacción según la Ley 48/1985, de 27 de Diciembre) aquí aplicable, contemplaba dos supuestos de tales incrementos no justificados: Primero, las adquisiciones que se produzcan a título oneroso y cuya financiación no se corresponda con la renta y el patrimonio declarados por el sujeto pasivo: Segundo, los elementos patrimoniales o rendimientos ocultados en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio o de la Renta de las Personas Físicas.

En relación con estos incrementos no justificados, y como tenemos declarado, entre otras, en las sentencias de 19 de Julio de 1986 y 29 de Marzo de 1996, el legislador aplica el mecanismo de la presunción "iuris tantum" para acreditar su existencia por parte de la Administración Tributaria, correspondiendo la carga de la prueba al sujeto pasivo del impuesto, no siendo suficiente para ello realizar simples manifestaciones cuya sola alegación suponga, a su vez, un desplazamiento hacia la Administración de la prueba de que las presunciones no son ciertas, sino que, por el contrario, es aquél quien debe acreditar la realidad de estas alegaciones en cuanto que es la Administración tributaria la favorecida por la presunción legal, extraída de un hecho base que es precisamente la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas." (El subrayado se añade al hacer la cita).

OCTAVO.- En el caso concreto que nos ocupa, el propio contribuyente autoliquidó la ganancia de patrimonio no justificada del artículo 39.2 LIRPF, instando posteriormente ante la AEAT la rectificación de esa autoliquidación.

Sus alegaciones se centran en la falta de acomodo a la Constitución y al derecho comunitario que supone el hecho de no tener en cuenta que, según afirma, se le están sometiendo a gravamen rentas obtenidas en períodos ya prescritos, con las que, sostiene, habría adquirido los bienes situados en el extranjero que incluyó en las declaraciones extemporáneas del modelo 720.

Como vemos, en los argumentos esgrimidos ante la AEAT y en vía económico administrativa para justificar su petición no pone en cuestión que se hayan producido

las circunstancias fácticas en las que se asienta la presunción de rentas ocultas de este precepto, esto es, que sea titular de bienes o derechos respecto de los que no se cumplió en el plazo establecido la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la LGT, por lo que se da por aceptado el presupuesto de hecho de la presunción de existencia de rentas ocultas pendientes de gravar del artículo 39.2 de la LIRPF.

No obstante, el contribuyente sí opuso a la AEAT una circunstancia que, como se ha expuesto anteriormente, el TJUE obliga a tener en cuenta como limitación de los efectos de la presunción del artículo 39.2 de la LIRPF: el origen en ejercicios prescritos de las rentas ocultas con las que adquirió los bienes situados en el extranjero aflorados a través de la presentación extemporánea del Modelo 720.

La AEAT desestimó la solicitud de rectificación de autoliquidación del reclamante invocando la literalidad del precepto, que no contemplaba la posibilidad de enervar la presunción de obtención de renta oculta mediante la prueba de obtención de dichas rentas en ejercicios prescritos. El acuerdo impugnado no dio, por tanto, oportuna contestación a las alegaciones del contribuyente sobre esta cuestión, limitándose a remitirse a la literalidad de la legislación aplicable.

Analizado el acuerdo impugnado a la luz de la STJUE, nada hay que objetar, de entrada, a que confirme la corrección de la autoliquidación de una ganancia de patrimonio no justificada como consecuencia de la presentación extemporánea del modelo 720, ya que, como hemos dicho, el TJUE considera que es ajustado a derecho la obligada presentación de dicha información de los bienes situados en el extranjero, y también lo es la presunción de renta gravable establecida en el artículo 39.2 de la LIRPF, pues "no resulta desproporcionada en relación con los objetivos de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales". (Párrafo 32).

Pero es claro que la STJUE que venimos citando obliga a modificar dicho acuerdo, ya que el TJUE impide liquidar la ganancia de patrimonio no justificada del artículo 39.2 de la LIRPF sin considerar como límite la prescripción, que es lo mismo que ocurre con la generalidad de las ganancias de patrimonio no justificadas, y esta circunstancia no ha sido tenido en cuenta por el acuerdo impugnado.

No obstante, no se puede confirmar íntegramente la pretensión que formula el reclamante y declarar que se debe rectificar su autoliquidación de IRPF eliminando de ella toda la ganancia de patrimonio del artículo 39.2, de la LIRPF, ya que ello exige verificar si el contribuyente ha aportado prueba suficiente del hecho que alega para impedir el juego que, de lo contrario, tendrá la presunción iuris tantum establecida en dicho precepto.

Efectivamente, esta ganancia, esta presunción de renta oculta, debe decaer si los bienes situados en el extranjero se financiaron con rentas obtenidas de ejercicios prescritos, pero la acreditación de este hecho es carga probatoria del reclamante, como resulta de su condición de hecho que desactiva una presunción, y como resulta de la constante y unánime interpretación que de la figura de la ganancia no justificada de patrimonio viene haciendo la jurisprudencia.

En el presente caso el reclamante se limitó a impugnar su propia declaración porque consideraba inconstitucional y contraria al ordenamiento europeo la normativa española en esta materia, pero ninguna explicación aportó acerca de su propia situación tributaria, más allá de señalar que los bienes fueron adquiridos en su mayor parte con "rentas generadas en períodos prescritos procedentes de la actividad

empresarial desarrollada por su propia madre y de la donación de un familiar". No justifica que esos bienes hubieran sido adquiridos con rentas declaradas o que realmente correspondieran a períodos prescritos, pues ninguna documentación se aporta al respecto. Lo único que consta en el expediente son manifestaciones sobre la titularidad, a 31 de diciembre de 2012, de unas cuentas abiertas en un Banco en PAÍS_1_NO_UE (XZ), con unos determinados saldos, dos seguros "unit linked", y unas carteras de valores. Afirman también que el valor que en tales bienes le correspondía ascendía a 875.676,87 euros.

Es claro que simples manifestaciones nada acreditan sobre el origen en ejercicios prescritos que se alega, siendo necesaria prueba concreta sobre el origen en un momento en el que la prescripción que se invoca se hubiese ganado cuando se presenta la declaración complementaria (noviembre de 2016), circunstancia que no cabe predicar del 31-12-2012 al que las manifestaciones realizadas, sino del 31-12-2011, según resulta de lo dispuesto en los artículos 66 al 68 de la LGT.

Esta falta de acreditación de la prescripción que se alega conduciría a la confirmación del ajuste a derecho de la desestimación que aquí se recurre, porque este Tribunal Económico-Administrativo no se encuentra en condiciones de afirmar que se ha producido la prescripción que el reclamante alega, pero no prueba.

No obstante, este TEAC entiende que la obligación de adoptar las medidas necesarias para la adecuada ejecución de una sentencia de incumplimiento del TJUE obliga a que, una vez conocida, el contribuyente tenga la ocasión de replantear y completar su actividad probatoria, ajustando la misma al contenido de dicha sentencia, de modo que sea la adecuada para acreditar que las rentas con las que adquirieron los bienes situados en el extranjero se obtuvieron en ejercicios prescritos, determinados estos con las reglas generales que regulan la prescripción.

En estas circunstancias procede devolver el expediente a la oficina gestora con el fin de que, en aplicación de lo dispuesto por la STJUE, examine la existencia de prescripción, según sus reglas generales. Por tanto, ofrezca al contribuyente la posibilidad de aportar prueba adicional sobre ella y, tras su valoración y comprobación haciendo o uso de las facultades de actuación de que dispone para resolver las solicitudes de rectificación de autoliquidación, decida si ha acreditado suficientemente la prescripción que alega, y, por tanto, si se debe rectificar, en todo o en parte, la autoliquidación impugnada.

Este TEAC ha adoptado este mismo criterio en un caso sustancialmente coincidente, al resolver sobre las reclamaciones contra desestimaciones de solicitudes de rectificación de autoliquidaciones formuladas por quienes habían soportado el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, aplicando la sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, que anuló la repercusión del conocido como "céntimo sanitario".

Para estos casos es Doctrina de este TEAC que se debe proceder a la devolución a la Oficina Gestora para que determine si los solicitantes acreditan cumplir los requisitos que sostienen el derecho a obtener la devolución que el cumplimiento de la citada STJUE establece.

Así se dijo, entre otras muchas, en Resoluciones como la de 24 de abril de 2014, Nº de registro 00/03953/2011, que reitera el criterio de las de número de registro 00/05392/2012 y 00/02631/2013, de la misma fecha, Resoluciones que, como la generalidad de las muchas dictadas siguiendo esa Doctrina, han adquirido firmeza al no haber sido objeto de recurso contencioso. En ellas se concluye que:

"De conformidad con el precepto anterior procederá la devolución de los tributos indebidamente repercutidos a quien haya soportado tal repercusión cuando se cumplan los requisitos anteriores, esto es, que la repercusión se haya efectuado a través de factura o documento sustitutivo, que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas y no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron o a un tercero y que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

El cumplimiento de los requisitos anteriores es una información que no consta en el expediente, por lo que este Tribunal Económico-Administrativo Central no se encuentra en condiciones de saber si efectivamente procede o no la devolución solicitada, pues desconoce si concurren los requisitos que abren paso a la misma. En estas circunstancias procede devolver el expediente a la oficina gestora con el fin de que ésta determine si se cumplen los requisitos anteriores y, de ser así, ordene la devolución solicitada; mientras que, en caso contrario, la deniegue."

Este criterio ha sido confirmado por la Audiencia Nacional, en la sentencia 23 de enero de 2017, que resuelve el Recurso contencioso-administrativo 417/2016, que, afirmó:

"QUINTO: (...) no se puede negar el derecho a la devolución de ingresos indebidos sin atender a la existencia de la sentencia del TJUE y a la procedencia de esa devolución siempre y cuando concurren los requisitos exigidos en el derecho interno español, lo que determina que la Oficina Gestora analice la documentación presentada al respecto y resuelva lo procedente."

En consecuencia, este Tribunal estimar en parte la presente reclamación, ordenando a la Oficina Gestora la anulación del acuerdo desestimatorio recurrido, que será sustituido por otro, en los términos arriba expuestos.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.