

**NOVEDADES INTRODUCIDAS POR LA LEY 7/2012 EN MATERIA DE LUCHA
CONTRA EL FRAUDE: LA LIMITACIÓN DE PAGOS EN EFECTIVO, LA
DECLARACIÓN DE ACTIVOS EXTRANJEROS Y EL NUEVO RÉGIMEN DE
PRESCRIPCIÓN Y SANCIONADOR APLICABLE A LOS INCREMENTOS NO
JUSTIFICADOS DE PATRIMONIO**

**Fernando de Vicente
Economist and Jurist 01/01/2013**

1.- Introducción.

El pasado 30 de octubre de 2012 fue publicada en el BOE la Ley 7/2012, 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. Según señala su exposición de motivos su finalidad es establecer una batería de medidas novedosas diseñadas para impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos, así como perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o de aclarar su correcta interpretación.

Por todos es conocido que dicha Ley ha introducido en nuestro ordenamiento jurídico tributario novedades como la limitación de pagos en efectivo por importe igual o superior a 2.500 €, la obligación de declaración de bienes en el extranjero y una nueva regulación de los incrementos no justificados de patrimonio que establece una suerte de imprescriptibilidad de los mismos bajo determinadas condiciones. El objetivo de este artículo es analizar, aunque sea brevemente, estas novedades, tratando de aportar cierta luz para su adecuada comprensión¹.

¹ No abordaremos en este artículo el análisis de la nueva redacción del art. 108 LMV, ni las modificaciones que afectan al Impuesto sobre el Valor Añadido, ni las muy relevantes modificaciones en materia recaudatoria introducidas por la Ley 7/2012.

2.- La limitación de pagos en efectivo y su régimen sancionador.

2.1.- La limitación de pagos en efectivo iguales o superiores a 2.500 €.

El artículo 7 de la Ley 7/2012 introduce en nuestro ordenamiento jurídico la prohibición de pagar en efectivo, total o parcialmente, aquellas operaciones (entregas de bienes o prestaciones de servicios) cuyo importe sea igual o superior a 2.500 euros (o su contravalor en moneda extranjera) siempre que al menos una de las partes de la operación actúe como empresario o profesional. Para facilitar las compras de turistas el límite se eleva a 15.000 euros (o su contravalor en moneda extranjera) cuando el pagador sea una persona física que justifique no tener su domicilio en España² y no actúe como empresario o profesional.

Quedan excluidos de la anterior prohibición dos tipos de operaciones: (i) aquellas en que ninguna de las partes actúa como empresario o profesional, esto es, las operaciones entre particulares, y (ii) los cobros y pagos realizados en entidades de crédito (art. 7.5 Ley 7/2012). El apartado Uno. 3 del precepto se remite, a efectos de la definición de efectivo, al art. 34.2 de la Ley 10/2010, de prevención de blanqueo de capital y financiación del terrorismo, de forma que dentro del concepto de efectivo quedan incluidos el papel moneda y la moneda metálica, nacionales o extranjeros, los cheques bancarios al portador denominados en cualquier moneda, y cualquier otro medio físico, incluidos los electrónicos, concebido para ser utilizado como medio de pago al portador.

Para evitar la elusión de la prohibición por la vía del fraccionamiento de los pagos de las operaciones, el apartado Uno. 2 del precepto establece que a efectos del cálculo de la cuantía de la operación “*se sumarán los importes de todas las operaciones o pagos en que se haya podido fraccionar la entrega de bienes o la prestación de servicios”.*

² Según la consulta Informa 132792 la justificación del domicilio fiscal del pagador se podrá efectuar por cualquier medio de prueba admisible en Derecho. Por ejemplo, con el pasaporte o cualquier otra prueba documental suficiente que le sea facilitada o exhibida por el no residente y del que quede constancia.

Como vemos, la norma pivota sobre el concepto de pago vinculado a una concreta entrega de bienes o prestación de servicios, siendo a estos efectos relevantes determinar si se trata de operaciones singulares que se pagan a plazos o de forma conjunta, o de operaciones de tracto sucesivo, como podría, ser, por ejemplo, un contrato de suministro, o una iguala mensuales de asesoramiento. Varios ejemplos recientemente publicados por la AEAT en su base de datos INFORMA arrojan luz sobre la cuestión.

La consulta Informa nº 132777 aborda la problemática de una lonja de pescadores que adquiere diariamente pescado a barcos de pesca. El titular de cada barco de pesca emite una factura diaria por sus ventas de pescado a la lonja, la cual realiza un único pago semanal de todas las facturas emitidas. En la respuesta la AEAT plantea dos escenarios: (i) si cada venta diaria de pescado es una operación individual el límite de 2.500 euros se aplicará a cada venta, de forma que la limitación sólo operaría respecto de aquellas ventas diarias cuyo importe sea igual o superior a 2.500 €; (ii) por el contrario, de existir un contrato de suministro (operación de tracto sucesivo), el límite se aplicaría respecto de cada uno de los pagos periódicos que genera la operación, esto es, respecto de los pagos semanales realizados a los titulares de los barcos.

Esta misma conclusión resulta de la consulta Informa nº 132774. En el caso del arrendamiento de un bien inmueble (típica operación de tracto sucesivo) con pagos mensuales la AEAT aclara que no deben sumarse todos los pagos facturados durante la vigencia de un contrato, sino que habrá que estar al importe de cada factura que se emita de conformidad con lo acordado en el contrato. Así, siendo el alquiler mensual contemplado en la consulta de 2.000 €, ninguno de los pagos mensuales queda sujeto a la limitación establecida en el art. 7 de la Ley 7/2012. Aunque la respuesta dada por la AEAT no es del todo clara, entendemos que tampoco se aplicaría la limitación si se pagan varias facturas mensuales a la vez, ya que en las operaciones de tracto sucesivo lo determinante debe ser el importe exigible en cada periodo de facturación.

Cohherentemente con lo anterior, en el caso de operaciones singulares cuya realización se prolonga en el tiempo por requerir diversas tareas o sesiones de trabajo, la AEAT

señala que, al tratarse de una única operación, debe estarse al importe global de la misma, siendo por tanto intrascendente a efectos de la aplicación del límite de 2.500 € la existencia de fraccionamiento en el pago. Acudiendo a un ejemplo cercano, tal sería el caso de un abogado al que se le encarga la defensa de un recurso contencioso-administrativo contra una liquidación tributaria, en el que pese, a existir diversos hitos en la tarea encomendada (escrito de interposición, escrito solicitando la suspensión de la ejecución de la deuda, escrito de demanda, escrito de conclusiones,...), el importe a considerar debe ser el pactado con el cliente por el conjunto del trabajo (IVA incluido), y no cada uno de los pagos que puedan haberse pactado en función de la presentación de cada escrito procesal. Si un mismo profesional presta distintos servicios independientes entre sí a un mismo cliente (siguiendo con nuestro ejemplo, si se defienden dos recursos independientes), el límite de los 2.500 € debe aplicarse para cada operación, aunque la suma de ambos exceda de 2.500 € (consulta Informa 132772).

La limitación a los pagos en efectivo de importe igual o superior a 2.500 € se establece en relación al importe total de cada entrega de bienes o prestación de servicios, de forma que no puede ser sorteada haciendo un pago parcial en efectivo inferior a 2.500 €. Así, en una operación de 3.500 €, se incumpliría la limitación de pago en efectivo si se pagasen 2.000 € por transferencia bancaria y 1.500 € en efectivo, si bien, como veremos a continuación, la sanción del 25% se aplicaría en este caso exclusivamente sobre el importe al que afecta el incumplimiento, esto es, sobre una base de 1.500 €.

2.2.- Régimen sancionador.

El apartado Dos del artículo 7 de la Ley 7/2012 tipifica como infracción administrativa – no es una infracción tributaria- el incumplimiento de la limitación de pagos en efectivo. Aunque la redacción del precepto no resulta todo lo clara que sería deseable, entendemos que la infracción que se comete es única (no hay dos infracciones³), siendo sujetos infractores tanto el sujeto que recibe el pago como el que lo realiza, de forma que ambos responden de forma solidaria de la infracción y de la sanción que se imponga, pudiendo la AEAT dirigirse indistintamente contra cualquiera de ellos.

³ Venturosamente la AEAT ha interpretado en la consulta Informa nº 132793 que la infracción y la sanción son únicas.

La infracción se califica como grave, con un plazo de prescripción de cinco años y una sanción del 25% que se aplica sobre el importe pagado en efectivo en operaciones de importe igual o superior a 2.500 € (o 15.000 € el caso de no residentes que no actúen como empresario o profesionales). Como ya hemos señalado, en el caso de pagos parciales en efectivo la base de la sanción es el importe indebidamente pagado en efectivo, y no el importe total de la operación.

Sin perjuicio de que la competencia para la tramitación del procedimiento sancionador corresponda a la AEAT, al no tratarse de una infracción tributaria, el procedimiento sancionador debe regirse por lo dispuesto en el Título IX de la Ley 30/1992, y no por los preceptos de la LGT ni del RST. Dada su naturaleza “no tributaria”, no resulta aplicable a esta sanción la reducción del 25% por pronto pago prevista en el art. 188 LGT, y el régimen de recursos no será el propio de los actos de gestión tributaria⁴, sino que, conforme al art. 103.Dos.4 de la Ley 31/1990⁵, contra las sanciones cabrá recurso de reposición potestativo y ulterior recurso contencioso-administrativo. En caso de interposición de recurso de reposición resultará aplicable el art. 138.3 Ley 30/1992, según el cual las sanciones no son ejecutivas en tanto no sean firmes en vía administrativa.

Finalmente, resulta destacable que: (i) La Ley 7/2012 señala expresamente que la sanción es compatible con la que resulte procedente por la comisión de eventuales infracciones tributarias⁶ y con las previstas en la Ley 10/2010 para los supuestos de incumplimiento de la obligación de declaración de medios de pago; (ii) Se establece

⁴ Recurso de reposición potestativo, reclamación económico-administrativa y ulterior recurso contencioso-administrativo.

⁵ Dicho precepto señala lo siguiente: “Los actos dictados por los Órganos de la Agencia en relación con las materias sobre las que pueden versar las reclamaciones económico-administrativas serán recurribles en esta vía de acuerdo con sus normas reguladoras, previa interposición con carácter potestativo del recurso de reposición regulado en los artículos 160 a 162 de la Ley General Tributaria y Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre.

Los restantes actos que en el ejercicio de sus funciones, sujetas al ordenamiento jurídico público pudiera dictar la Agencia agotarán la vía administrativa y serán susceptibles de impugnación en vía contencioso-administrativa, sin perjuicio del preceptivo recurso de reposición previo”.

En la actualidad la referencia a los artículos 160 a 162 de la Ley General Tributaria y Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre debe entenderse realizada a los artículos 222 a 225 de Ley 58/2003 y al Real Decreto 520/2005.

⁶ Tal sería el caso, por ejemplo, de si el incumplimiento de la limitación de medios de pago va unido a la no declaración del ingreso derivado de la operación por un empresario/profesional: en este caso la sanción prevista en el art. 7 de la Ley 7/2012 sería compatible con la derivada del deber de ingresar la deuda tributaria (art. 191 LGT), y con las que derivasen del incumplimiento del deber de facturación (art. 201 LGT). Nos encontraríamos, por tanto, ante una conducta principal dirigida al impago de impuesto –ya que la no emisión de factura y el cobro en efectivo son conductas instrumentales de la principal- pudiendo el contribuyente ser objeto de tres sanciones diferentes, lo cual, a nuestro juicio, plantea dudas desde la perspectiva del respeto al principio de non bis idem.

como excusa absoluta la denuncia por una de las partes intervinientes dentro de un plazo de tres meses siguiente a la fecha del pago efectuado en incumplimiento de la limitación (habiendo habilitado la AEAT en su sede electrónica un apartado específico al efecto). La excusa absoluta sólo opera para el primer denunciante, siempre que la denuncia se formule en el ya mencionado plazo de tres meses. En el supuesto de denuncias simultáneas ninguna de las partes queda exonerada de responsabilidad; (iii) La recaudación, tanto en periodo voluntario como en ejecutivo, corresponde a la AEAT.

3.- La declaración de bienes en el extranjero y la nueva regulación de los incrementos no justificados de patrimonio.

Como mecanismo de lucha contra el fraude, y como incentivo para que los contribuyentes acudiesen al reciente proceso de “amnistía fiscal” (Declaración Tributaria Especial, modelo 750), la Ley 7/2012 establece ex novo la obligación, de periodicidad anual, de presentar una declaración informativa comprensiva de los bienes y derechos situados en el extranjero (a la que en adelante nos referiremos como “declaración de activos extranjeros”), así como un nuevo régimen de prescripción y sancionador respecto de los incrementos no justificados de patrimonio de los que dichos bienes y derechos situados en el extranjero puedan ser representativos.

3.1.- La declaración de bienes y derechos situados en el extranjero.

El artículo Uno.Diecisiete de la Ley 7/2012 introduce una nueva Disposición Adicional (la decimoctava) en la LGT, en la que se establece la obligación de suministrar a la AEAT, a través de una declaración informativa de periodicidad anual, la siguiente información sobre los siguientes bienes y derechos situados en el extranjero:

i) Cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sea titular o beneficiario o en las que se figure como autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición.

ii) Títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades de los que sea titular y que se encuentren depositados o situados en el extranjero.

iii) Títulos representativos de la cesión a terceros de capitales propios de los que sea titular y que se encuentren depositados o situados en el extranjero.

iv) Seguros de vida o invalidez de los que sea tomador y rentas vitalicias o temporales de las que el contribuyente sea beneficiario como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

v) Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

En línea con la posibilidad, admitida en la Declaración Tributaria Especial (modelo 750), de que los bienes a nombre de sociedades interpuestas, fundaciones, trusts y otros tipos de estructuras fiduciarias (titulares jurídicos) fuesen declarados directamente por sus titulares reales, la nueva DA 18ª LGT establece que la obligación de declaración afecta a quienes tengan la condición de titulares reales de acuerdo con el artículo 4.2⁷ de la Ley 10/2010, de prevención del blanqueo de capitales.

Esta obligación de información ha sido desarrollada reglamentaria (RD 1558/2012) mediante la introducción de los nuevos artículos 42.bis, 42.ter y 54.bis del Real Decreto 1065/2007, estando en la actualidad en tramitación la orden que aprobará el modelo de declaración (futuro modelo 720). Respecto al plazo de presentación si bien el Real Decreto 1558/2012 estableció que la declaración debía presentarse

⁷ De acuerdo con el artículo 4.2, letras b) y c), son titulares reales:” b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes; c) La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 por ciento o más de los bienes de un instrumento o persona jurídicos que administre o distribuya fondos, o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos.”

entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información, la disposición adicional única del Real Decreto 1715/2012 ha modificado dicho plazo exclusivamente para el ejercicio 2012, fijando como plazo de presentación el periodo comprendido entre el 1 de febrero y el 30 de abril de 2013.

Una de las principales dudas que plantea esta declaración se refiere a los “activos transformados”, esto es, aquellos activos que habiendo sido propiedad de un obligado a declarar durante el año 2012 haya sido vendido en el ejercicio, habiéndose invertido el importe obtenido en otros activos. Acudiendo a un ejemplo un tanto extremo pero revelador de la problemática que exponemos, podemos imaginar el caso de una persona física titular de 1.000.000 € depositados en un banco extranjero, que hubiese invertido ese importe en acciones u obligaciones de una compañía distinta cada día del año 2012. En este caso, si atendemos a la literalidad de la norma, la declaración de activos extranjeros debería incluir información de todas y cada una de las inversiones realizadas en 2012, con lo que, pese a ser titular exclusivamente de activos por valor de 1.000.000 €, la declaración reflejaría valores por importe de 365.000.000 €. Como puede fácilmente imaginarse el trabajo a realizar para confeccionar una declaración de estas características revestiría gran complejidad. Por el contrario, una interpretación de la norma basada en la teoría de los “activos transformados” que inspiró los informes de la DGT sobre la Declaración Tributaria Especial permitiría entender que, en el caso de activos transformados, sólo habría que declarar los poseídos en la fecha de cierre del ejercicio 2012.

En todo caso, de acuerdo con lo dispuesto en los 42.bis, 42.ter y 54.bis del Real Decreto 1065/2007, la obligación de información afecta a quienes, habiendo sido titulares de bienes o derechos a lo largo de un ejercicio, hayan dejado de serlo a 31 de diciembre del mismo. En estos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo.

3.2.- Régimen sancionador en caso de incumplimiento de la declaración de activos extranjeros.

La nueva DA 18ª de la LGT tipifica como infracción tributaria la no presentación en plazo de la declaración de activos extranjeros, o su presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la declaración. La sanción prevista es de 5.000 € por dato o conjunto de datos que se refieran a un mismo elemento patrimonial (cuenta bancaria, bien inmueble, valores individualmente considerados según su clase), con un mínimo de 10.000 €. En caso de presentación extemporánea sin que medie un previo requerimiento de la AEAT la sanción será de 100 € por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 1.500 €.

Al margen de este régimen sancionador, debe tenerse presente que la no presentación en plazo de la declaración de activos extranjeros abre la puerta a la imprescriptibilidad de los incrementos no justificados de patrimonio, tal y como expondremos a continuación.

3.3.- La nueva regulación de los incrementos no justificados de patrimonio materializados en bienes o derechos situados en el extranjero.

De forma paralela al establecimiento de la obligación de declaración de bienes en el extranjero, la Ley 7/2012 modifica el art. 39 del LIRPF e introduce un nuevo apartado 6 en el art. 134 TRLIS⁸, al objeto de establecer una suerte de “imprescriptibilidad” en relación a los incrementos no justificados de patrimonio materializados en bienes o derechos que, estando situados en el extranjero, no hayan sido incluidos, dentro de plazo, en la declaración de bienes en el extranjero (modelo 720). Por tanto, es la no inclusión de los activos extranjeros en el modelo 720 que deberá presentarse entre el 1 de febrero y el 30 de abril de 2013 la que determina la aplicación de la nueva regla de imprescriptibilidad.

En efecto, el apartado 2 del art. 39 LIRPF y el nuevo apartado 6 del TRLIS establecen que “en todo caso” tendrán la consideración de incremento no justificado de patrimonio

⁸ El artículo 134 TRLIS, con la denominación “Imputación de rentas”, regula los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre Sociedades.

en el IRPF y de renta no declarada en el IS los bienes o derechos respecto de los que *“no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información”*⁹ prevista en la nueva DA 18ª de la Ley 58/2003, esto es, la declaración de activos extranjeros. Y añaden a continuación ambos preceptos dos únicas excepciones a la aplicación de esta regla (entre las que no se encuentra la prueba de la prescripción de la renta): (i) que se acredite que los bienes o derechos han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas (lo que incluye las rentas acogidas a la Declaración Tributaria Especial, modelo 750); (ii) que se acredite que los bienes fueron adquiridos con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos en los que no se tenía la condición de sujeto pasivo del IRPF o del IS¹⁰.

Lo relevante, por tanto, es que la prueba de la prescripción de la renta que financió la adquisición del activo situado en el extranjero, o la prueba de que se es propietario de dicho activo desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción, no se admitirá en el caso de activos situados en el extranjero no declarados en el modelo 720¹¹, por lo que aunque dicha prueba exista, y por muy fehaciente que esta sea, la Administración tributaria podrá liquidar un incremento no justificado de patrimonio, que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización.

Esta limitación probatoria de la prescripción no existe en el caso de los incrementos no justificados de patrimonio “internos”, esto es, materializados en bienes o derechos situados en territorio español, respecto de los que los artículos 39.1 LIRPF y 134 TRLIS sí admiten la prueba de que el contribuyente haya sido titular del bien o derecho desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

Esta “imprescriptibilidad” de los incrementos no justificados de patrimonio exteriorizados en bienes o derechos situados en el extranjero se adereza, asimismo,

⁹ Repárese que, a diferencia de lo que ocurre con el régimen sancionador, la norma se refiere exclusivamente a la no declaración en plazo, y no a las declaraciones presentadas en plazo con datos inexactos o incompletos.

¹⁰ Recuérdese que la figura de los incrementos no justificados de patrimonio es un instrumento de cierre de los impuestos que recaen sobre la renta mundial que sólo se puede aplicar a los residentes fiscales en España.

¹¹ Como expondremos posteriormente entendemos que dicha imprescriptibilidad no debería operar en la hipótesis de presentación tardía del modelo 720 si previamente no ha mediado un requerimiento administrativo.

con un régimen sancionador específico y más gravoso que el ordinario: la DA Primera de la Ley 7/2012 dispone que la aplicación del art. 39.2 LIRPF o del art. 134.6 TRLIS determinará la comisión de una infracción tributaria muy grave que se sancionará, en todo caso, con multa pecuniaria proporcional del 150% de la base de la sanción.

Un simple ejemplo nos permite exponer el funcionamiento de la nueva normativa: supongamos que en el curso de una actuación inspectora que afecta al IRPF del ejercicio 2012 la Administración tributaria descubre que un contribuyente del IRPF es propietario de un inmueble en el extranjero, adquirido en el año 1990 por 1.000.000 €, mediante escritura pública extranjera, que no fue incluido en la declaración de activos extranjeros (modelo 720), y que no se corresponde con renta que haya tributado en España. En este supuesto, pese a existir prueba de ser propietario del activo desde el año 1990, esto es, desde un momento anterior al plazo de prescripción, el nuevo art. 39.2 LIRPF estaría habilitando a la AEAT para liquidar un incremento no justificado respecto del ejercicio 2012, y la DA Primera de la Ley 7/2012 permitiría imponer una sanción del 150% de la cuota liquidada. Y todo ello en relación a una renta que, en realidad, se generó en 1990, y respecto de la cual ya se había consumado la prescripción con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 7/2012. El resultado final sería el siguiente: una cuota tributaria de 519.000 €¹², y una sanción de 778.500 €, cuya suma excede en 297.500 € al de la renta no declarada.

De esta manera, con la Ley 7/2012 se podrían “resucitar” obligaciones tributarias ya extinguida por prescripción. Y lo que es más grave, se podrían imponer sanciones respecto de infracciones tributarias ya prescritas. A nuestro juicio, dada la naturaleza sustantiva de la prescripción en materia sancionadora¹³, esta “resurrección” no sólo de la cuota tributaria, sino también de la infracción, podría ser contraria al principio de irretroactividad de disposiciones sancionadoras desfavorables (art. 9.3 CE), por cuanto que el plazo de prescripción de una infracción tributaria debe ser el que resulte de la normativa vigente en la fecha de la comisión de la infracción (en nuestro ejemplo, el año 1990). Y si, como en el ejemplo que hemos propuesto, existe prueba de que la

¹² Aplicamos el tipo de gravamen de un contribuyente residente en la Comunidad Autónoma de Madrid.

¹³ La naturaleza sustantiva de la prescripción en materia sancionadora ha sido reiteradamente admitida por el Tribunal supremo, pudiendo citarse, sin ánimo de exhaustividad, las STS de 22 de enero de 2009, recurso 7117/2004, 26 de marzo de 2008, recurso 93/2004, y 5 de noviembre de 2007, recurso 4596/2002.

infracción ya estaba prescrita, “resucitarla” al amparo de la Ley 7/2012 sería contrario al art. 9.3 CE.

Al margen de este problema de constitucionalidad la redacción de la norma plantea diversos interrogantes:

- ¿A qué ejercicio fiscal debe imputarse el incremento no justificado de patrimonio?. La DA Segunda de la Ley 7/2012 trata de arrojar luz sobre la cuestión, indicando que la imputación “*se realizará al periodo impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos (39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS) en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados*”. De acuerdo con este precepto es evidente que el primer periodo al que podría imputarse el incremento no justificado de patrimonio sería 2012, ya que con anterioridad la norma no estaba vigente. Pero esta interpretación podría llevar al absurdo de imputar a 2012 un incremento no justificado de patrimonio descubierto en una comprobación inspectora de un ejercicio anterior (2009, 2010, 2011), en cuyo alcance podría no estar incluido el año 2012. ¿Qué tendría que hacer en estos casos la Inspección? ¿Acaso ampliar actuaciones al 2012 e imputar a ese ejercicio el incremento no justificado de patrimonio, pese a que se ha descubierto en un ejercicio anterior?. ¿Y qué ocurriría si esta circunstancia se da entre el 1 de mayo y el 30 de junio de 2012, cuando todavía no ha vencido el plazo de declaración del ejercicio 2012, no pudiendo en consecuencia iniciarse actuaciones respecto de dicho ejercicio?. Ciertamente la aplicación de la nueva normativa puede llevar, en algunos casos, a situaciones carentes de sentido.

- ¿Cabe aplicar el art. 39.2 LIRF o el art. 134.6 TRLIS si el obligado tributario prueba que los bienes no incluidos en la declaración de activos extranjeros proceden de una herencia o de una donación?. En nuestra opinión la respuesta debe ser negativa, ya que ambos preceptos sólo deben aplicarse cuando estamos en presencia de rentas no declaradas sujetas al IRPF o al IS.

- Dado que la Ley 7/2012 contempla la posibilidad de que un obligado tributario presente la declaración de activos extranjero fuera de plazo sin requerimiento previo, estableciendo sanciones reducidas, se plantea la duda de cuál debe ser el efecto de dicha presentación tardía respecto de la regla de la imprescriptibilidad. Si bien la

literalidad de los artículos 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS parece apuntar a que ambos preceptos entran en juego sos aún en los casos de presentación tardía de la declaración (ambos preceptos dice *literalmente* “*respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información...*”), a nuestro juicio, una interpretación de los mismos coherente con el art. 179.3 LGT y con la propia DA 18º de la Ley 58/2003, que admite la declaración extemporánea, debería llevar a rechazar la imprescriptibilidad en los supuestos de presentación espontánea tardía del modelo 720.