

Spanish Tax Alert

Justificación del origen de las rentas no declaradas en el extranjero: posición de los tribunales franceses

Pilar Álvarez Barbeito

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo*

1. Introducción

Del tenor literal del artículo 1649 del Code Général des Impôts¹ (CGI) francés, interpretado conjuntamente con los artículos C L 23 y L 71 del Livre des Procédures Fiscales y con el artículo 755 del Code Général des Impôts, se desprende, en primer lugar, que los residentes franceses tienen la obligación de declarar a la Administración tributaria francesa las referencias de las cuentas bancarias de las que sean titulares en el extranjero, presumiéndose que las sumas que «transitan» por esas cuentas, cuando éstas no hayan sido declaradas a la Administración tributaria francesa, constituyen ganancias no justificadas de patrimonio que habrán de someterse a gravamen. No obstante, se admite prueba en contrario para destruir la citada presunción, extremo que requerirá aportar justificación suficiente sobre la procedencia de tales activos.

Pues bien, dos recientes pronunciamientos franceses han puesto de relieve las dificultades que tendrán los contribuyentes para destruir la aludida presunción tratando de justificar y probar, por ejemplo, que las rentas no declaradas en el extranjero están exentas de gravamen, no sujetas a él o, en su caso, que ya han sido sometidas al impuesto.

2. Recientes pronunciamientos de los tribunales galos

Sobre la interpretación que ha de hacerse de la presunción establecida en el aludido precepto del Code Général des Impôts se han manifestado recientemente tanto el Tribunal Administrativo de Melun² como el Consejo de Estado francés³. Para ambos, la presunción ha de ser destruida por el contribuyente aportando éste pruebas que permitan verificar que las sumas, títulos o valores transferidos al o desde el extranjero,

¹ Art. 1649 CGI: «Les personnes physiques, les associations, les sociétés n'ayant pas la forme commerciale, domiciliées ou établies en France, sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger. [...] Les sommes, titres ou valeurs transférés à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de comptes non déclarés dans les conditions prévues au deuxième alinéa constituant, sauf preuve contraire, des revenus imposables».

² Tribunal Administratif de Melun, 5 mars 2015, n.º 1308645 (<http://melun.tribunal-administratif.fr/content/download/40480/350653/version/1/file/1308645.pdf>).

³ Conseil d'État, 4 février 2015, n.º 365180 (<http://arianeinternet.conseil-etat.fr/arianeinternet/ViewRoot.asp?View=Html&DMode=Html&PushDirectUrl=1&Item=1&fond=DCE&texte=365180&Page=1&querytype=simple&NbEltPerPages=4&Pluriels=True>).

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

a través de una de las aludidas cuentas bancarias no declaradas, no deben gravarse por estar exentas, no sujetas, o por haber tributado previamente.

El Consejo de Estado, por su parte, partiendo de lo anterior, precisa que la prueba necesaria para destruir la presunción debe ser aportada por el contribuyente al margen de la calificación jurídica o contable de las cantidades que hayan sido transferidas a la cuenta ubicada en el extranjero. Debe constatar su no sujeción, su exención o su carácter de rentas ya gravadas y ello no sólo en relación con el ejercicio en el que se haya efectuado la transferencia, sino también, en su caso, respecto de años anteriores. Si no pueden demostrar estos extremos, no podrá enervar los efectos de la presunción, cuyas consecuencias se derivan de la sola constatación de la existencia de una transferencia hacia o desde una cuenta abierta en el extranjero y no declarada.

Por su parte, el Tribunal de Melun consideró, dada la fungibilidad de las sumas en una cuenta bancaria, que el contribuyente no aportó prueba suficiente sobre el carácter no gravable o ya gravado de una parte del importe transferido de su cuenta en un banco francés a una cuenta en Suiza de la que era titular. Por el contrario, sí consideró el tribunal válida la prueba

acerca del origen de la otra parte de la cantidad transferida a Suiza por cuanto el contribuyente pudo demostrar que aquella provenía de su cuenta de ahorro, justificando además su origen, de donde se deriva la aceptación por parte del tribunal de la posibilidad de rastrear la procedencia de las cantidades transferidas.

3. Conclusión

De la lectura de ambos pronunciamientos se infieren las dificultades que tendrán los contribuyentes para refutar la presunción del artículo 1649 del Code Général des Impôts, extremo que se hará casi imposible en los casos en que las cantidades respecto de las que trate de destruirse la presunción hayan sido depositadas en una cuenta utilizada exclusivamente para su recepción antes de ser transferidas al extranjero.

Tal posición jurisprudencial mantenida en el país galo respecto de la admisión de las pruebas y justificaciones que puedan acreditar la exención o no sujeción de las rentas no declaradas, o incluso el hecho de que éstas ya hubieran tributado en Francia antes de «transitar» por las cuentas extranjeras no declaradas, no hace sino forzar a los contribuyentes a utilizar, en última instancia, los procedimientos de regularización voluntaria arbitrados al efecto.