

EL FUTURO DEL MODELO 720 ANTE LA SENTENCIA DEL TJUE DE 27 DE ENERO DE 2022.

SUMARIO: 1. Antecedentes. 2. Contenido del modelo 720, Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero. 3. Consecuencias del cumplimiento imperfecto o incumplimiento de presentación del modelo 720. 3.1. Sanciones por presentación incompleta o incumplimiento de presentación de la declaración. 3.2. Consecuencias en IRPF e IS del incumplimiento, cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación de presentación del modelo 720. 4. Contenido de la Sentencia del TJUE de fecha 27 de enero de 2022, asunto C-788/19. 5. Consideraciones finales.

1. Antecedentes.

El 27 de enero de 2022, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictó Sentencia en el marco del asunto C-788/19, en la que se pronunciaba en relación a la adecuación de la normativa española relativa al modelo 720, sobre declaración de bienes y derechos en el extranjero, a la normativa comunitaria. Concretamente, la Sentencia entraba a dilucidar, como tendremos oportunidad de evaluar con mayor detalle, si la legislación española al respecto restringe la libertad de circulación y, por tanto, incumple el contenido del artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE, en lo sucesivo).

El modelo 720, Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, no ha estado exento de controversia desde su aprobación por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude¹. Esta norma incorporó a nuestro ordenamiento, entre otras medidas, la Disposición Adicional Decimoctava a la Ley General Tributaria (LGT, en lo sucesivo)²

¹ El formulario tributario, modelo 720, fue establecido por Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

² Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

que regula la mencionada obligación, desarrollada a su vez por los artículos 42.bis, 42.ter y 54.bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGI, en lo sucesivo)³.

Así pues, quedaba establecida una nueva obligación tributaria de carácter formal, cuyo objetivo no era otro que el coadyuvar a otras medidas de control tributario, dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. En especial, se dirigían hacia la represión de aquellos contribuyentes que desarrollasen estrategias tributarias de ocultación de sus activos en el extranjero.

De una parte, tal como ha señalado CALDERÓN CARRERO (2006)⁴, la fiscalidad actual se ve cada vez más influida por la globalización económica, así como por la deslocalización de los activos económicos. En tales términos, la lucha contra el fraude y la planificación fiscal agresiva es una preocupación concerniente a buena parte de las administraciones tributarias, destacando la labor de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE, en lo sucesivo), a raíz de la constitución del Foro sobre la Administración Tributaria (FTA, en lo sucesivo), en el año 2002. De entre sus labores y en relación con el particular, resulta reseñable la publicación, en el año 2008, del documento “*Study into the Role of Tax Intermediaries*”⁵, en el que se reconoce el papel fundamental de los intermediarios fiscales en el diseño de estrategias de planificación y en la representación de los contribuyentes. Si bien la labor que, en los últimos años, ha desarrollado la OCDE frente al fraude fiscal es una cuestión que trasciende del objetivo del presente artículo, podemos observar el interés común que concierne a los Estados miembros de la organización en relación con la lucha contra el fraude fiscal.

Asimismo, en el ámbito de la Unión Europea, se han publicado directivas dirigidas a la armonización de esta materia por parte de los Estados miembros. Entre ellas, destaca la Directiva (UE) 2016/1164/CE, de 12 de julio de 2016, del Consejo, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el

³ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M. 2006. La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, Nº 20. Pp.: 1-35. ISSN 1578-0244.

⁵ “Estudio del papel de los Intermediarios Fiscales”. Traducción propia.

funcionamiento del mercado interior, toda vez que tiene por objetivo coordinar y promover la cooperación interestatal en materia de elusión transfronteriza, en sede de Impuesto sobre Sociedades. Mayor relevancia reside en la Directiva (UE) 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, en lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información⁶, que han dado lugar a la aprobación de los modelos 234, 235 y 236⁷.

De otra parte, la introducción de la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero esta regulación viene antecedida por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo⁸, que regulaba la Declaración tributaria especial, conocida popularmente como “Ley de amnistía fiscal”, por la cual se establecía la posibilidad de regularización tributaria extraordinaria de bienes no declarados. Esta normativa, sumamente controvertida desde su entrada en vigor, fue declarada inconstitucional por la Sentencia del Tribunal Constitucional número 73/2017, de 8 de junio, en síntesis, por vulneración del deber de contribuir establecido en el artículo 31.1 de la CE, por cuanto altera la carga tributaria que debe regirse de acuerdo con los principios contenidos en tal precepto constitucional⁹.

⁶ Esta normativa ha sido denominada coloquialmente “Directiva de asesores fiscales” o DAC 6. De acuerdo con la misma, se obliga a aquellos intermediarios fiscales cuya función esencial sea la creación de escenarios de planificación fiscal agresiva, en el ámbito transfronterizo, a informar de los mismos a las Administraciones tributarias de los Estados miembros que, paralelamente, compartirán de forma automática la información con otros Estados.

⁷ Aprobados por la Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueba el modelo 234 de "Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal", el modelo 235 de "Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables" y el modelo 236 de "Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal".

⁸ Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

⁹ El Fundamento jurídico 4 de la Sentencia del TC 73/2017, de 8 de junio establece las referidas previsiones inciden “*directa y sustancialmente en la determinación de la carga tributaria que afecta a toda clase de personas y entidades (físicas y jurídicas, residentes o no residentes), al sustituir las cantidades que, conforme a la normativa propia de cada tributo, se habrían devengado por las rentas generadas –aunque ocultadas a la hacienda pública– por un gravamen único del 10 por 100, exento de intereses, recargos y sanciones (administrativas y penales).*

Debe concluirse, en suma, que con esta medida normativa se ha afectado a la esencia misma del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE, al haberse alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, en unos términos que resultan prohibidos por el artículo 86.1 CE”.

Bajo estos antecedentes, queda aprobado el modelo 720, siendo cuestionado tanto por la doctrina, como por los asesores tributarios, no solo por la naturaleza del propio modelo y su régimen sancionador, sino también por la inseguridad jurídica y ausencia de claridad surgidas en torno a la correcta cumplimentación del modelo. Prueba de lo anterior es el documento publicado por la Agencia Tributaria, “Preguntas frecuentes M.720”, que alcanza las cuarenta y nueve páginas de preguntas y respuestas¹⁰, lo que puede resultar un indicio de la confusión de la regulación contenida en los reglamentos de desarrollo de la DA Decimoctava de la LGT¹¹.

2. Contenido del modelo 720, Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Desde su incorporación en el año 2012, la Disposición adicional decimoctava de la LGT establece la obligación de suministrar información de los bienes y derechos situados en el extranjero que sean titularidad de los residentes fiscales en España, ya sean personas físicas o jurídicas, en tres bloques, que a continuación se sintetizan.

De una parte, deber de informar sobre cuentas abiertas en entidades financieras situadas en el extranjero, ya se figure como titular, beneficiario o autorizado, siempre que se ostente poder de disposición (artículo 42.bis RGGI).

De otra, información sobre títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades. Asimismo, de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y se encuentren depositados en el extranjero; así como de seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios, siempre que hayan sido contratados con entidades establecidas en el extranjero (artículo 42.ter RGGI).

Y, finalmente, deber de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre los mismos situados en el extranjero (artículo 54.bis RGGI).

¹⁰ Disponible en:

https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Procedimiento_ayuda/GI34/Recopilacion_preguntas_frecuentes.pdf [Fecha de consulta: 30-01-2022].

¹¹ HERRERO DE LA ESCOSURA, P., 2016. La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional. En: HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (Coord.). *Medidas contra el fraude fiscal internacional*. Oviedo: Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica, 4, Oviedo. P.: 26.

Tal obligación se extiende a los bienes y derechos de los que el contribuyente es titular a 31 de diciembre de cada año, fecha de devengo de la obligación; así como de aquellos sobre los que hubiese sido titular en cualquier momento del año, pero a 31 de diciembre no ostentara tal condición (por venta, cancelación, etc.). No obstante, no resulta preceptiva su cumplimentación si cada grupo, conjuntamente, no supera el valor de 50.000 euros, por lo que se podrá ostentar la obligación de presentar la declaración respecto a un bloque pero no de otro. En años sucesivos a la primera declaración, la obligación solamente persistirá si los bienes y derechos experimentan incrementos por importe superior a 20.000 euros o bien si se pierde la condición de titular, beneficiario o autorizado de los mismos (artículos 42.bis.4.e) y 5; 42.ter.4.c) y 5; y 54.bis.6.d) y 7 RGGI).

La Ley 11/2021, de 9 de introdujo una cuarta obligación de información, planteada para que por primera vez se introdujese en el modelo 720 del ejercicio 2021, a presentar durante el primer trimestre natural de 2022. Es relativa a la información de las monedas virtuales situadas en el extranjero, sobre las que el contribuyente ostente poder de disposición (por su condición de titular, beneficiario o autorizado), siempre que las mismas se encuentren custodiadas *“por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales”*.

En este último caso, los límites cuantitativos no han sido definidos por la normativa, encontrándose aún pendiente de regulación su desarrollo reglamentario, a fecha del presente artículo y sin que se haya adaptado el modelo 720 a la cumplimentación a este tipo de obligación¹². Es más, cabe señalar que en fecha 26 de enero de 2022 fue aprobado el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022¹³, conforme al cual, se reconoce que durante el presente ejercicio se llevará a cabo el desarrollo reglamentario de las obligaciones de información sobre monedas virtuales, así como se aprobarán los modelos que regulen tales obligaciones, de modo que *“la primera información sobre estos activos*

¹² A fecha actual, no se ha modificado la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.

¹³ Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022.

virtuales estará disponible en 2023 respecto del ejercicio 2022". Por tanto, de acuerdo con lo anterior, se puede extraer que aún no existe obligación de informar sobre la tenencia de monedas virtuales situadas en el extranjero en el ejercicio 2021, si bien la misma se aplicará para 2022.

3. Consecuencias del cumplimiento imperfecto o incumplimiento de presentación del modelo 720.

Es en el ámbito del procedimiento sancionador aplicable al modelo 720, donde se circunscribe el cuestionamiento jurídico por parte de la doctrina¹⁴, como el procedimiento de infracción 2014/433 por incumplimiento de la normativa comunitaria, instado por la Comisión Europea, que ha dado lugar la Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022. A continuación, se sintetizará el régimen sancionador, motivado tanto por la ausencia de presentación de la declaración, como por presentación incompleta de la misma, así como sus consecuencias en IRPF e Impuesto sobre Sociedades.

3.1. Sanciones por presentación incompleta o incumplimiento de presentación de la declaración.

La Disposición adicional decimoctava de la LGT establece un régimen sancionador específico como consecuencia tanto de la presentación "incompleta, inexacta o con datos falsos" o la falta de presentación del modelo 720, como por la presentación extemporánea del mismo sin requerimiento previo de la Administración.

En el primer caso, la sanción será, en cada bloque de obligaciones, de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos relativos a un mismo elemento declarado con inexactitud, con un mínimo de 10.000 euros.

¹⁴ ZAPATA GARCÍA, M. P., 2018. Lucha contra el fraude fiscal: ¿cualquier medio es válido? Modelo 720 y la vulneración del Derecho de la Unión Europea. *Revista de Estudios Europeos*, nº71, enero-junio. Pp.: 339-350; HERRERO DE LA ESCOSURA, P., 2016. La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional. En: HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (Coord.). *Medidas contra el fraude fiscal internacional*. Oviedo: Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica, 4, Oviedo. Pp.: 17-64.

Si la declaración se presenta de forma extemporánea, sin requerimiento previo de la Administración, la sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma obligación o bloque de activos a declarar, con un mínimo de 1.500 euros.

Estas sanciones son independientes, del valor de los bienes omitidos o cuya declaración haya sido inexacta, tal como ocurre en el caso de las sanciones correspondientes a otras obligaciones informativas, tal como disponen los artículos 198 y 199 de la LGT. Pero de la redacción del apartado 2 de la Disposición adicional decimoctava de la LGT se aprecia que no cabe apreciación del elemento subjetivo de la sanción o, dicho de otro modo, de la culpabilidad del declarante, bien por dolo, bien por negligencia, bajo los criterios del principio de responsabilidad establecido en los artículos 178 y 179 de la LGT¹⁵. Dicho de otro modo, se observa que la imposición de las sanciones se efectúa en función del resultado, por lo que, dado el supuesto de hecho que da lugar a la infracción, el incumplimiento, cumplimiento imperfecto o extemporáneo de declaración, tiene lugar la imposición de sanción.

Asimismo, debemos detenernos en que la cuantía fija de las mismas no guarda correlación cuantitativa con las sanciones establecidas en los artículos 198 y 199 de la LGT, para aquellas sanciones que se imponen cuando concurre la infracción de no presentación o presentación inexacta de declaraciones, siempre que no produzcan perjuicio a la Hacienda Pública. En el caso de declaraciones de suministro de información, la no presentación conlleva una multa pecuniaria de 20 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros, límites que se reducirán a la mitad, en caso de presentación extemporánea sin requerimiento previo de la Administración (artículo 198.1 y 2 LGT). Por su parte, la presentación incorrecta supone una multa fija que oscila entre 150 y 250 euros (artículos 199.1 y 2 LGT).

La patente desproporción entre las sanciones derivadas del modelo 720 y las sanciones derivadas de otros modelos informativos de similar naturaleza resulta reseñable. El carácter especialmente represivo de las primeras se ha visto amparado bajo el paraguas de la lucha contra el fraude fiscal, instaurando un sistema que, si bien reprende la posible ocultación de activos en el extranjero, no parece correlacionarse con el principio de

¹⁵ ROZAS VALDÉS, J.A., 2015. El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero. *Revista Técnica Tributaria*, abril-junio. Pp.: 92.

proporcionalidad, erigido como principio de la potestad sancionadora en materia tributaria, a tenor del artículo 178 de la LGT¹⁶.

3.2. Consecuencias en IRPF e IS del incumplimiento, cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación de presentación del modelo 720.

Pese a que, a priori, la cumplimentación del modelo 720 es un deber de información que no se vincula a ningún impuesto concreto¹⁷, la Disposición adicional decimoctava de la LGT, en su apartado 3, se remite a las leyes reguladoras de cada tributo a los efectos de establecer las consecuencias específicas en caso de incumplir el deber de información.

Así pues, aun cuando las sanciones descritas en el apartado anterior pueden llegar a ser desproporcionadas, en función de los datos a que se refiera la declaración, resulta más gravoso si cabe el efecto fiscal del incumplimiento del deber de información en IRPF y en IS.

En relación con IRPF, el artículo 39.2 de la Ley de IRPF¹⁸ establece una presunción “*iuris et de iure*” cuando señala que “*en todo caso...*” serán consideradas ganancias de patrimonio no justificadas que deberán integrarse en la base liquidable general, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos no incluidos o incluidos incorrectamente en la declaración cumplimentada a través del modelo 720. El ejercicio en que se imputarán tales ganancias será el más antiguo de los no prescritos.

En similares términos, el artículo 121.6 de la Ley de IS¹⁹ establece que se entenderán adquiridos con cargo a renta no declarada, imputable al periodo impositivo más antiguos de los no prescritos, los bienes o derechos no incluidos o incluidos incorrectamente en la declaración cumplimentada a través del modelo 720.

¹⁶ GUTIÉRREZ VÁZQUEZ, J., 2014. Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero -modelo 720- aspectos conflictivos. En: AA.VV. *2014 Práctica fiscal para abogados*. La Ley – grupo Wolter Kluwer. Edición digital sin paginar. ISBN: 978-84-9020-355-2.

¹⁷ CALVO VERGEZ, J., 2014. La aplicación de la orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Principales cuestiones conflictivas. *Revista Quincena Fiscal num.17/2014. Edición digital sin paginar*.

¹⁸ 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.

¹⁹ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Esta presunción solo puede ser destruida en caso en que el obligado pruebe que tales bienes o derechos han sido adquirido con cargo a rentas ya declaradas o a rentas generadas en periodos en que no ostentaba la condición de contribuyente a efectos de IRPF o IS, según resulte.

Lo que establecen los artículos 39.2 de la Ley de IRPF y 121.6 de la Ley de IS resulta una suerte de imprescriptibilidad de la obligación tributaria. Dicho de otro modo, un incumplimiento formal, como es la omisión o la incorrecta de datos en el modelo 720, da lugar a una ganancia patrimonial no justificada que, en el caso de IRPF, tributará por la renta general (artículos 45 y 63 de la Ley de IRPF) del último ejercicio de los no prescritos, sustentándose en la regla de *actio nata*. Así pues, una vez aflore el bien no declarado o incorrectamente declarado, existe una presunción que difícilmente puede ser destruida conforme a la cual el contribuyente adquirió los bienes y derechos, que debían ser correctamente incorporados al modelo 720, con cargo a renta no declarada.

A la situación descrita se une la multa pecuniaria del 150% de base sobre la cuota defraudada conforme a los anteriores artículos, tal como prescribe la Disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre. La literalidad del precepto señala *“La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 (...) y en el artículo 134.6 (...) 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”*. De la misma resulta que la responsabilidad sancionadora, a tenor de la redacción, de carácter objetivo, extremo prescrito por nuestro ordenamiento, tal como ha señalado tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo en Sentencia número 146/2008, de 6 de junio, entre otras, y la doctrina del Tribunal Constitucional en Sentencia 164/2005, de 20 de junio.

Si bien la Dirección General de Tributos, en contestación a la consulta V1434-17, de 6 de junio, interpretó que la antedicha sanción no era aplicable en casos de regularización voluntaria, en cuyo caso cabría aplicar los recargos por extemporaneidad del artículo 27 de la LGT, esta situación ha distado de ser clara y, en consonancia, ha resultado conflictiva. Prueba de ello es la resolución del TEAC, de fecha 14 de febrero de 2019 (R.G. 529/2016) que anula la sanción del 150% impuesta a un contribuyente, que había presentado su declaración del modelo 720 de forma extemporánea, sin requerimiento

previo, por cuanto no había quedado probado por la Administración el ánimo defraudatorio²⁰.

El modelo 720 y, en especial, su régimen sancionador es un ejemplo de la conflictividad surgida como consecuencia de la obligación de observancia del cumplimiento de deberes formales, a través de la cumplimentación de algunas declaraciones informativas, que pueden llegar a resultar desproporcionadas en relación con la finalidad que pretenden alcanzar. Su cumplimentación se hace en un escenario de inseguridad jurídica que, en cierto modo, se ve incrementado por su régimen sancionador²¹.

4. Contenido de la Sentencia del TJUE de fecha 27 de enero de 2022, asunto C-788/19.

El origen del procedimiento C788/19 se retrotrae al requerimiento efectuado por la Comisión Europea, en fecha 20 de noviembre de 2015, en el que se advertía a las autoridades españolas sobre la incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de algunos aspectos de la obligación de declarar los bienes o derechos situados en el extranjero, por medio del modelo 720.

Así pues, mediante Dictamen motivado de 15 de febrero de 2017, la Comisión concluyó que las sanciones impuestas en caso de incumplimiento de la obligación de declarar los

²⁰ La citada resolución señala en su Fundamento de Derecho Undécimo:

“Por ello, la intención de defraudar por parte del contribuyente no ha quedado demostrada, en la medida en que puso en conocimiento de la Administración la existencia de sus bienes en el extranjero. Ahora bien, es cierto que, del mismo modo que procedió a la presentación fuera de plazo del Modelo 720, pudo asimismo regularizar su situación tributaria por medio de la presentación del IRPF 2012 imputando la ganancia patrimonial conforme al art. 39.2 LIRPF. En cambio, se limitó a comunicar a la Administración que, por las rentas obtenidas por aquellos bienes, no alcanzaba la obligación de declarar. Ello demuestra que él mismo, o sus asesores, no eran desconocedores de las graves consecuencias derivadas del incumplimiento de la presentación en plazo del Modelo 720. Pero, como ya se ha dicho, el conocimiento de la norma no supone de forma automática la concurrencia de culpabilidad. Aunque a efectos de la sanción la Disposición Adicional Primera considera infracción tributaria la conducta que incida en el supuesto del art. 39.2 LIRPF, que no distingue entre la falta de presentación o la presentación fuera de plazo del Modelo 720, no cabe duda que, a la hora de apreciar la culpabilidad inherente a toda infracción, no será calificada del mismo modo la conducta de aquél que consciente y voluntariamente ocultó la tenencia de bienes en el extranjero y no presentó la Declaración informativa, que la del otro que no tuvo esa intención, y cumplió con su obligación aunque fuera de plazo.”

²¹ Como señalaba Falcón y Tella: “la norma solo servirá para que los contribuyentes con bienes o derechos en el extranjero que no hayan presentado el modelo, se esmeren en su ocultación”. FALCÓN Y TELLA, R., 2013. La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero. *Revista Interactiva Actualidad*. Madrid: AEDAF P.: 15.

bienes o derechos situados en el extranjero resultaban desproporcionadas e incumplían la libertad de circulación.

Siguiendo Sentencias previas, destacando la de fecha 23 de octubre de 2007, frente a Alemania, asunto C-112/05, el TJUE pone de manifiesto que el control y la lucha contra el fraude fiscal no puede resultar finalista, de modo que justifique el incumplimiento de las libertades comunitarias reconocidas en el TFUE y, concretamente, la libertad de movimiento de capitales, en los términos del artículo 63.1 del mencionado TFUE, conforme al cual: *“En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.”*

Dicho de otro modo, no existe impedimento para que España exija a sus residentes fiscales información sobre los activos que mantiene en el extranjero, si bien el régimen sancionador asociado a tales medidas no puede suponer restricciones a los movimientos de capitales. En palabras del TJUE (párrafo 18), *“constituyen, en particular, restricciones a los movimientos de capitales, en el sentido del artículo 63 TFUE, 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”*.

Añade, además, en el párrafo 20 de su Sentencia, que el fin no justifica los medios, de tal manera que el hecho de que España legisle con el objetivo de perseguir a los contribuyentes que ocultan activos en el extranjero, no desvirtúa el hecho de que ciertos aspectos de tal legislación restringen la libertad de movimiento de capitales.

El Tribunal se pronuncia sobre todos los aspectos controvertidos correspondientes al modelo 720. En primer lugar, sobre la afloración de la renta no declarada en IRPF o IS, como consecuencia del incumplimiento o cumplimiento imperfecto de presentación de la declaración informativa. La redacción de los artículos 39.2 de la Ley de IRPF y 121.6 de la Ley de IS parece que nos conduce a una presunción *iuris et de iure* conforme a la cual los activos situados en el extranjero fueron adquiridos con cargo a renta no declarada. No obstante, el Tribunal admite la argumentación de España, que se remite a las normas tributarias sobre la atribución de la carga de la prueba (artículo 105 de la LGT), conforme a las cuales, será la Administración tributaria la que deba probar que el contribuyente ha incumplido la obligación de declarar tales rentas. A lo anterior se une la posibilidad de

que el contribuyente destruya tal presunción, que pasaría a admitir prueba en contrario, bajo la acreditación de que, o bien en el momento de adquisición de los activos, no era residente fiscal en España; o bien acreditando el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes. Sobre esta base, la presunción establecida en los artículos 39.2 de la Ley de IRPF y 121.6 de la Ley de IS no resulta desproporcionada y encaja con su objetivo de persecución eficaz del contribuyente que oculta bienes y derechos en el extranjero

Como ya hemos expuesto con anterioridad, la renta afluída se imputará al último de los ejercicios no prescritos, bajo la aplicación de la regla *actio nata*. Es decir, el plazo de prescripción queda fijado en función del momento en que la Administración tiene constancia de la existencia de que el contribuyente dispone de activos en el extranjero. Tal como señala el Tribunal, la normativa española causa un efecto de imprescriptibilidad, que llega a permitir cuestionar una prescripción consumada a favor del contribuyente. El hecho de que el legislador atribuya un uso indefinido de las potestades administrativas, da lugar a que el TJUE concluya que se incumple el principio de seguridad jurídica.

En materia sancionadora, el órgano judicial aprecia que la legislación española supone un menoscabo desproporcionado a la libertad de circulación de capitales, tanto en lo que se refiere a las multas de cuantía fija, como a la multa proporcional del 150% sobre la cuota supuestamente defraudada en IRPF y en IS, máxime cuando las consecuencias fiscales de incumplimiento pueden resultar confiscatorias, en relación con el valor de adquisición de los bienes no declarados, cuestión que, añadimos por nuestra parte, incumpliría el artículo 31.1 de la Constitución Española.

En este sentido, si bien el Derecho sancionador en materia de imposición directa no se encuentra armonizado, ello no impide que el mismo deba respetar el Derecho de la Unión Europea. Por ello, la aplicación de una multa proporcional del 150% sobre la cuota afluída como consecuencia de la aplicación de los artículos 39.2 de la Ley de IRPF o 126.1 de la Ley de IS pone de manifiesto un sistema sumamente represivo que puede disuadir o limitar la libertad de movimiento de capitales, *ex.* artículo 63 del TFUE.

De igual modo, las sanciones de cuantía fija resultan sumamente desproporcionadas, en relación con sanciones impuestas por incumplimiento, cumplimiento imperfecto o extemporáneo de otras obligaciones de información, tal como se ha puesto de manifiesto

en el anterior apartado. De este modo, el Tribunal concluye que sistema sancionador existente sobre el propio modelo 720, propiamente dicho, restringe la libertad de movimiento de capitales.

Sobre esta base la Sentencia del TJUE declara que España ha incumplido las obligaciones del artículo 63 del TFUE y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo. Por una parte, en cuanto a la desproporcionalidad de sus sanciones de cuantía fija y proporcional del 150%; y, por otra por la situación de imprescriptibilidad ante la que se encuentra el obligado tributario, como consecuencia del afloramiento de rentas presuntamente no declaradas, correspondientes al valor de adquisición de los activos no incluidos o incorrectamente incluidos en el modelo 720.

5. Consideraciones finales.

La prevención del fraude fiscal no se puede amparar en la obtención masiva de información que suponga una desproporción tal, que resulte lesiva tanto para las garantías constitucionales como para las libertades comunitarias.

En estos términos, se precisan principios informadores que rijan los deberes de colaboración con las Administraciones tributarias en aras a luchar contra el fraude fiscal, sin que ello aleje al ordenamiento español del cumplimiento de los principios constitucionales tributarios y, en especial, de los principios del régimen sancionador tributario. Así pues, debemos tener en cuenta la ubicuidad de la materia tributaria. La misma, nos conduce a una modulación del cumplimiento del deber de contribuir, (artículo 31.1 de la CE) y, con él, de la “*exigencia inherente de un sistema tributario justo*”²²; con respecto a los restantes derechos y libertades constitucionalmente garantizadas, así como con el cumplimiento de las libertades comunitarias, entre ellas, la libertad de movimiento de capitales. Por ello, si bien la defensa del interés público y el objetivo de luchar contra el fraude y la evasión fiscales resulta esencial, en ningún caso tales propósitos pueden dar lugar a que la Administración ostente facultades de policía ilimitadas, sin encaje jurídico ni constitucional ni comunitario.

En consonancia con lo anterior, la Sentencia del TJUE no solo supone un antes y un después de cara a la modificación del régimen sancionador correlativo al modelo 720,

²² Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril.

sino también repensar, desde un prisma colaborativo, las estrategias de lucha contra el fraude fiscal que deben ser implementadas no solo desde España sino desde los Estados miembros de la UE. En este sentido, debe promoverse un sistema sancionador que no guarde desproporción entre las obligaciones de información reguladas y, en especial, que tome en consideración los elementos subjetivos de la conducta de los contribuyentes, tal como reiteradamente han puesto de manifiesto tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo²³.

²³ Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2002, 18 de abril de 2007, 6 de junio de 2008 y 17 de julio de 2012, entre otras; y Sentencia del Tribunal Constitucional 164/2005, de 20 de junio, entre otras.