

LA PROBLEMÁTICA JURÍDICA DERIVADA DE LA OBLIGACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES DE INFORMAR A LA HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA SOBRE SUS BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

THE LEGAL PROBLEMS DERIVED FROM THE TAXPAYERS 'OBLIGATION TO INFORM THE SPANISH PUBLIC TREASURY ABOUT THEIR ASSETS AND RIGHTS LOCATED ABROAD

Manuel Javier DELGADO MARTÍNEZ¹

Ilustre Colegio de Abogados de Jaén, España

Recibido: 24 Marzo 2021 / Aceptado: 05 Mayo 2021

Resumen

La obligación de los contribuyentes de declarar a la Administración Tributaria los bienes y derechos que éstos posean en el extranjero, fruto de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, suscita numerosas controversias jurídicas. La referida Ley 7/2012 establece un régimen sancionar distinto y mucho más duro que el aplicable a quienes no realizan otras declaraciones similares en España, amén de la imprescriptibilidad de la deuda tributaria resultante. Tal diferencia de trato es claramente perjudicial y discriminatoria para quien declara bienes y derechos en el extranjero; además, todo ello quiebra el derecho español y, también, incluso, el de la UE, por atentatorio en este último caso contra la libre circulación de personas y movimiento de capitales dentro del mercado único, amén de las propias libertades fundamentales de la UE. Así mismo, algunos Tribunales españoles consideran tal obligación de declarar como un instrumento de lucha, ilegítimo y no conforme a Derecho, contra el fraude fiscal.

Palabras clave: Tratamiento discriminatorio, Sanciones, UE

Abstract

The obligation of taxpayers to declare assets and rights held overseas to the tax authorities resulting from Act 7/2012, of 29 October, gives rise to several legal controversies. The aforementioned Act 7/2012 establishes a penalty system that is different and much harder than the one applicable to taxpayers that do not make similar declarations in Spain, and the resulting tax liability does not prescribe. This different treatment is clearly detrimental and discriminatory for persons that declare assets and rights overseas. Furthermore, this breaks Spanish and even EU law, as in the latter case it undermines the free movement of people and capital within the single market, in addition to the fundamental freedoms of the EU. Likewise, some Spanish courts consider that this obligation is an illegitimate and unlawful instrument to fight against tax fraud.

Keywords: Discriminatory treatment, Sanctions, EU

SUMARIO: I. Introducción. II. El régimen sancionador e imprescriptibilidad. III. Los límites establecidos por el derecho de la UE. IV. Conclusiones. V. Bibliografía.

SUMMARY: I. Introduction. II. The sanctioning regime and imprescriptibility. III. The limits established by EU law. IV. Conclusions. V. Bibliography.

I. INTRODUCCIÓN

La obligación de informar a la hacienda pública española sobre los bienes y derechos, propiedad de los contribuyentes, sitios fuera de nuestras fronteras, aparece, por primera vez, en 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 prevención y lucha contra el fraude (BOE N. 261, de 30 de octubre de 2012, pp. 3-18). El art. 1 de la referida Ley 7/2012, bajo el rótulo: “modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, vino a alterar el antedicho texto normativo, introduciendo la disposición adicional octava que reza así: “Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”.

Así mismo, la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, aprobó el modelo 720; es decir, la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional décimo octava LGT. El texto introductorio al articulado de la mencionada Orden resulta también de interés, ya que, en su mismo inicio, alude a la antedicha Ley 7/2012, de 29 de octubre, que establece la citada obligación de declarar bienes y derechos sitios en el extranjero; en suma, parece darse a entender que la referida Ley 7/2012 obedece a una pretendida “intensificación de las actuaciones en materia de prevención y lucha contra el fraude”. En línea con lo ya expuesto, también se afirma que las consecuencias de la omisión del deber de información a la hacienda pública pueden variar de un tributo a otro; así se ha establecido con respecto a la ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes del impuesto de Sociedades, sobre la renta de los no residentes y sobre el Patrimonio y el TRLIS, que establecen unas “consecuencias específicas para quienes tributan por dichos impuestos por la integridad de su renta”; a mayor abundamiento, las categorías de información que, con carácter general, deberían proporcionarse a la administración tributaria serán aquellas contenidas en los arts. 42 bis –cuentas en entidades financieras sitas en el extranjero-, 42 ter. –valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados y obtenidos en el extranjero- y

54 bis. –bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero–, pertenecientes al 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.

El articulado de la ya aludida Orden HAP/72/2013 determina sus elementos más importantes; entre ellos, destacamos que el art. 2 de la citada Orden dice que estarán obligados a presentar tal modelo las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando se encuentren en alguno de los cinco supuestos allí detallados. Cuestión igualmente clave es la de precisar qué contenidos debe indicarse en la referida declaración informativa modelo 720, respondiendo el art. 3 de la mencionada orden lo siguiente: a) información sobre cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero, en lo tocante a los apartados 2 y 3 del artículo 42 bis del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, b) información sobre valores o derechos situados en el extranjero, en lo tocante al art. 42 ter. Apartado 1 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, c) información sobre acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva, situadas en el extranjero, en lo relativo al art. 42 ter. Apartado 2 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, sobre las acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero, d) información, correspondiente al art. 42 ter. Apartado 3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, sobre seguros de vida e invalidez, cuando la entidad aseguradora se encuentre situada en el extranjero o sobre las rentas temporales o vitalicias obtenidas como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, de derechos de contenido económico o de bienes muebles o inmuebles, a entidades situadas en el extranjero y e) información sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles, situados en el extranjero, objeto del art. 54 bis. Apartados 2, 3 y 4 del art. 54 bis del Reglamento aprobado por el RD 1065/2007, de 27 de julio.

La forma de presentación y contenido del referido modelo 720 será por vía telemática, conforme a las condiciones y procedimientos previstos en los arts. 5 y 6 de la precitada Orden; el plazo de presentación de dicho modelo 720 habrá de tener lugar entre los días 1 de enero y 31 de marzo del año siguiente a aquel al cual venga referida la información allí suministrada. La disposición transitoria única de la antedicha Orden establece el plazo de

presentación de tal modelo, correspondiente al ejercicio 2012, fijándolo entre el 1 de febrero y 30 de abril de 2013; según la disposición final única de la ya aludida Orden, su entrada en vigor se producirá al día siguiente de publicarse en el BOE, siendo aplicable por primera vez para la declaración informativa, correspondiente al ejercicio 2012. No es baladí, precisamente, tal retroactividad, en cuanto a la entrada en vigor del referido modelo 720; más, aún, cuando la no presentación de tal modelo puede dar lugar a las fortísimas sanciones que recoge la Ley/2012, de 29 de octubre que modifica la LGT, vía la disposición adicional décimo octava, a las que nos referiremos más abajo. Así mismo, al hilo de quienes son los obligados a presentar dicha declaración informativa, sin perjuicio de lo ya dicho, el art. 15 de la actual ley orgánica sobre derechos y libertades de los extranjeros en España viene a afirmar que tanto los nacionales, como aquellos que no lo son, tienen la obligación de pagar los impuestos que les correspondan, conforme a la normativa aplicable; en todo caso, la palabra “todos”, entendida desde un punto de vista genérico, con la cual principia el tantas veces mentado art. 31 de la antedicha Carta Magna de 1978, engloba, sabiamente, tanto a los ciudadanos españoles como a quienes no lo son, a efectos de nacionalidad, con arreglo a la normativa fiscal y tributaria que les sea respectivamente aplicable.²

Pues bien, una vez establecido el marco jurídico legal en el que incardinar correctamente dicha declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero –modelo 720-, toca explicar su génesis, desde un punto de vista histórico, a fin de mejor comprender qué significa. Corría el año 2012 cuando el ministro de Economía y Hacienda –D. Cristóbal Montoro-, en el equipo del primer gobierno de Mariano Rajoy –PP-, decide impulsar una amnistía fiscal, tremendamente polémica, diseñada para sacar a la luz los bienes y derechos de numerosos contribuyentes, sitos en el extranjero y aún sin declarar al Fisco patrio. La citada amnistía, muy criticada por la opinión pública del momento, fue también recurrida ante el TC, vía el recurso de inconstitucionalidad núm. 3856-2012, promovido por 105 Diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados; el citado Tribunal, máximo intérprete de nuestra vigente Norma Suprema, declaró, mediante la STC 73/2017, de 8 de junio, que la figura jurídica del Real Decreto, en cuanto mecanismo legalmente utilizado para articular la mencionada reforma, era inconstitucional por no ser el instrumento jurídico legal idóneo.

Así mismo, a juicio de la referida STC, es nulo el precepto legal que introduce un procedimiento de declaración espacial para que determinados contribuyentes puedan regularizar su situación; a mayor abundamiento, el FJ 6 de la meritada resolución judicial afirma: “En conclusión, la medida prevista

en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 ha afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE, alterando sustancialmente el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad. Al haberlo hecho así, es evidente que no puede introducirse en el ordenamiento jurídico mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el art. 86.1 CE; esto conduce necesariamente a declarar la disposición impugnada inconstitucional y nula, por contradecir la prohibición prevista en este precepto constitucional”.

La citada reforma Montoro descansaba, como único sostén, sobre dos pilares, bifrontes; de un lado, un periodo de gracia, en cuya virtud quienes declarasen dichos bienes y derechos, opacos a nuestro erario público, tributarían muy poco por ello y, del otro, la obligación de declarar, a partir de entonces, todos los bienes y derechos, ubicados fuera de nuestras fronteras. La llamada “Declaración Tributaria Especial” -en adelante, DTE-, figura clave de dicha “reforma Montoro”, se aprobó vía la disposición adicional primera del 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 (RDL 12/2012); dicha norma fue objeto de modificación posterior, a través del Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, y desarrollada mediante la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo (Orden HAP/1182/2012). Pues bien, la citada DTE permitía regularizar su situación a los contribuyentes, sujetos a IRPF, IS y IRNR que, a 31 de diciembre de 2010, fuesen titulares de bienes o derechos sin correspondencia con las rentas declaradas por dichas figuras tributarias; la correspondiente multa a abonar, en tal caso, era de pequeña cuantía: el ingreso al Erario Público de un importe equivalente al 10% de su valor de adquisición, sin sanciones, intereses y recargos. La presentación de la DTE, más el ingreso de dicha deuda, antes citada, tendría los siguientes efectos: 1º el de entenderse regularizadas las rentas, sin declarar hasta entonces, que no excedan del importe declarado y que, además, correspondan a la adquisición de los bienes o derechos objeto de la DTE y 2º el importe declarado tendrá la consideración de renta declarada, a los efectos previstos en el artículo 39 de la Ley del IRPF (ganancias patrimoniales no justificadas) y 134 de la Ley del IS (bienes o derechos no contabilizados o no declarados).³

Sin embargo, esa pequeñísima imposición por aflorar dichos bienes y derechos, hasta entonces ocultos a la Agencia Tributaria, iba acompañada de

un régimen sancionador extremadamente gravoso, por lo desproporcionado de sus sanciones, para todos aquellos que omitiesen dicha declaración. A mayor abundamiento, las sanciones establecidas por no declarar esos bienes y derechos –el modelo 720- eran mucho más altas que las que debían abonar quienes no hiciesen igual declaración, si bien relativas a los bienes y derechos sitos en España; se pretendía que quienes desearan incumplir dicha declaración se lo pensarán muy bien antes de hacerlo, dada la enorme gravedad de las sanciones que ello podría acarrearles. En orden a aumentar tal efecto sobre todo aquel contribuyente, tentado de no cumplir dicha obligación de información, la citada reforma legislativa unía al conjunto de infracciones y sanciones enormemente onerosas para el infractor, antes citado, otro elemento, extra; esto es, la imprescriptibilidad de la respectiva sanción.⁴

Conviene decir, igualmente, que muchos contribuyentes omitieron presentar en un primer momento el citado modelo 720 por puro y simple desconocimiento; nunca, en modo alguno, con ánimo defraudatorio o elusivo; más adelante, tampoco lo hicieron, aunque movidos por otras motivaciones: en pocas palabras, el temor que les provocaba el absolutamente desproporcionado régimen sancionador aplicable en caso de no presentarlo en tiempo y forma. En este último caso, quienes han optado por no efectuar dicha declaración han intentado ocultarse aún más, utilizando para ello los innumerables subterfugios y herramientas, susceptibles de uso para dificultar el descubrimiento ajeno de dicha información; algún otro ha decidido no hacer nada, optando por el “silencio” más absoluto, esperanzados en que el futuro traiga un panorama más halagüeño, vía la nulidad de tal obligación de declarar, tal y como hoy se encuentra configurada. En cualquier caso, resulta evidente que esa conducta de los citados contribuyentes, consistente en no declarar los bienes y derechos que posean en el extranjero, sea por unas u otras razones, tiene otra clara lectura; es decir, la correspondiente falta de ingresos, debido a esos bienes y derechos no declarados, que nos perjudica a todos –en especial, a aquellos que sí cumplimos, sin falta, nuestras respectivas obligaciones fiscales y tributarias-.

La “resistencia” de dichos contribuyentes a declarar, sea cual sea los motivos que les mueva a ello, no hacen sino sacar a la luz una problemática, aún de mayor enjundia; esto es, la necesidad de encontrar, cuanto antes, un sistema tributario que respete los principios y reglas, constitucionalmente fijadas por nuestra Carta Magna, aprobada en 1978, actuando de manera eficaz y legítima contra cualquier tipo de fraude u elusión fiscal. Ello incluye, por supuesto, la necesidad de articular un régimen sancionador, en caso de incumplimiento de las obligaciones de información a la Hacienda Pública, nunca confiscatorio, como, de facto/jurídicamente, manifiesta la obligación de declarar, objeto del

tantas veces citado modelo 720. Por otro lado, hay un elemento, igualmente clave; no parece muy lógico y comprensible que nuestra propia administración tributaria, sabedora de los recelos que ese modelo 720 ha generado en Bruselas, siga, aún, aplicándolo, a marcha martillo, con alguna variación poco destacable. Lo sensato sería que nuestros gobernantes hubieran escuchado las iniciativas y opiniones de la Comisión Europea y demás organismos, comunitarios, advirtiéndole de la posible ilicitud del citado modelo 720, a la vista de la normativa aprobada por la UE; de manera injustificada –y, además, injustificable–, no se hizo así y los sucesivos gobiernos españoles decidieron seguir otro camino, en contra de todas las recomendaciones y razonamientos de los organismos comunitarios.⁵

La Comisión Europea inició el 20 de noviembre de 2015 un procedimiento de infracción contra nuestro país –referencia 2014/4330–, basándose en que la legislación, correspondiente a dicho modelo 720, contravenía el derecho de la UE; la citada autoridad comunitaria se dirigió en tal sentido al gobierno español de entonces, vía la oportuna carta de emplazamiento, manifestándole sus dudas sobre la conformidad de la mencionada normativa con el Derecho UE. Bruselas quiso lanzar el mensaje a nuestros gobernantes de la necesidad de hablar sobre dicho asunto, el cual no fue seguido por la respectiva autoridad española. El desacuerdo de la Comisión Europea con dicha normativa consistió, a grandes rasgos, en los siguientes puntos: Primero.- la de imponer sanciones desproporcionadas y Segundo.- la imputación de las ganancias del patrimonio, no justificadas, declaradas fuera del plazo legalmente previsto para ello. Nuestros gobernantes simplemente negaron que tal normativa vulnerase el Derecho de la UE, en unos términos además poco adecuados y satisfactorios.

A fecha de 15 de febrero de 2017, la referida Comisión remite un dictamen, motivado, a las autoridades españolas, al amparo del art. 258 TFUE, relacionado con la obligación de información respecto de los bienes y derechos, ubicados en el extranjero (Modelo 720); el citado Dictamen pretendía que se cambiase dicha normativa, sobre activos sitos en otros Estados, vinculados tanto con la UE como el EEE. Las autoridades españolas respondieron que tal legislación no vulneraba el Derecho de la UE. Hay que resaltar un elemento clave: esto es, la Comisión reconoce el derecho de las autoridades españolas a exigir de sus contribuyentes la notificación de los activos, de los cuales son titulares y se hallan en el extranjero; pero, con una importantísima salvedad: ese derecho no incluye el de aplicar unas sanciones superiores a las vigentes cuando dicha obligación de notificar se incumple con respecto a activos sitos en España. Tan enorme diferencia, en cuanto a las sanciones, con respecto a dónde se sitúa el correspondiente activo –

esto es, territorio nacional o en el extranjero-, contraviene el principio de no discriminación y libre movimiento de personas y capitales dentro del mercado único, amén de las propias libertades fundamentales de la UE.⁶

El resumen del referido recurso de incumplimiento, publicado en el DOCE, resulta tremendamente ilustrativo de la compleja problemática jurídica que se esconde detrás de la citada obligación de declarar los bienes y derechos en el extranjero, vía el ya referido modelo 720; volveremos más adelante sobre el citado recurso y su contenido, puesto que resulta perfectamente ilustrativo sobre cuanto aquí pretendemos analizar. Y, ello, puesto que dicho recurso vuelve a incidir en los tres aspectos más cuestionados del citado modelo 720, ya objeto de previa crítica por parte del Dictamen motivado, de 16 de febrero de 2017, remitido por la Comisión UE a nuestros gobernantes de la época: esto es, la imposibilidad de alegar la prescripción, así como la desproporción de las sanciones impuestas, las cuales pueden llegar a ser confiscatorias –esto es, superar el valor de las presuntas ganancias obtenidas omitiendo la referida obligación de declarar-. Recordemos, igualmente, que la Comisión Europea emitió, a fecha de 6 de junio de 2019, un comunicado de prensa, informando de la interposición del citado recurso contra nuestro país; pues bien, los argumentos, allí expuestos, por parte de la citada Comisión son los siguientes: “En la actualidad, España exige que los contribuyentes residentes notifiquen los activos que poseen en el extranjero, tales como propiedades, cuentas bancarias y activos financieros. La no presentación de esta información a tiempo y en su totalidad está sujeta a sanciones superiores a las impuestas por infracciones similares en una situación puramente nacional. Estas sanciones incluso pueden superar el valor de los activos poseídos en el extranjero. La Comisión considera que estas sanciones por el cumplimiento incorrecto o tardío de esta obligación de información legítima son desproporcionadas y discriminatorias. Pueden disuadir a las empresas y a los particulares de invertir o circular a través de las fronteras en el mercado único. Por consiguiente, estas disposiciones entran en conflicto con las libertades fundamentales de la UE, tales como la libre circulación de personas, la libre circulación de trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales”.⁷

Sin duda, no podemos obviar, con carácter general, que las cuestiones relativas a la tributación son siempre complicadas, con numerosos perfiles y aristas bien difíciles de calibrar, que no siempre se resuelven de la manera más adecuada, justa y beneficiosa para todos los directamente afectados por ellas; tal “verdad” es todavía más evidente, si cabe, cuando se trata de aquellos supuestos en los cuales un Estado establece que sus contribuyentes declaren

los bienes y derechos, sitios fuera de sus respectivas fronteras soberanas. La globalización económica ha llegado para quedarse, desde luego, fluctuando conforme a las circunstancias predominantes en cada momento histórico de la comunidad internacional; los Estados son iguales en soberanía, por lo que cualquier menoscabo de la misma solo podrá realizarse, en este momento, a través de la vía negociadora, con arreglo a los tratados internacionales que los distintos Estados pacten entre sí. La economía globalizada de nuestros días se articula sobre unas relaciones económicas, igualmente globalizadas, donde las fronteras estatales tienen un papel cada vez menos relevante; por tal motivo, las diversas potestades tributarias nacionales están siempre, de una manera u otra, en permanente contacto, puesto que las relaciones económicas se desarrollan a lo largo y ancho del planeta, sin ya apenas límites geográficos o temporales –menos, aún, aquellos provenientes de los propios poderes estatales-. Un mundo, pues, interconectado, capaz de operar on line en cualquier tiempo y lugar, donde todos sus actores terminan siendo completamente dependientes unos de otros, encadenándose entre sí; el derecho tributario internacional trata de poner una nota de orden y cordura ante una realidad, no solo económica sino, también, jurídica, tremendamente difícil y compleja, desde todos los puntos de vista. La progresiva internacionalización del mundo de nuestros días, cada vez más globalizado, plural y tumultuoso, nos arroja ante ordenamientos jurídicos poliédricos, donde los distintos niveles normativos –nacionales e internacionales- están en permanente y estrecho contacto, no siempre libre de conflictos.⁸

Tras la entrada en vigor la citada obligación de declaración, objeto de dicho modelo 720, ésta ha sido objeto de numerosas resoluciones, tanto del TEAC como de los Órganos Jurisdiccionales, pertenecientes al Orden Contencioso Administrativo e, incluso, penal, a las cuales iremos haciendo referencia en los sucesivos epígrafes de esta obra. Al día de hoy, la jurisprudencia no está definitivamente consolidada, ni en el plano interno ni internacional. Además, hay que tener en cuenta otro factor relevante: esto es, nuestra pertenencia a la UE, de modo que, tanto las normas como las resoluciones judiciales, con tal procedencia, tienen aplicación y efecto directo en nuestro derecho interno, siendo por tanto de obligado e inexcusable cumplimiento para todos nosotros.

Los ulteriores y sucesivos epígrafes analizarán los problemas jurídicos más importantes que la citada obligación de declaración ha suscitado; en resumen, hablaríamos de dos: en primer lugar, desde el punto de vista del derecho interno, el carácter absolutamente desmedido de las sanciones que se imponen por incumplir dicha declaración, además, la imprescriptibilidad, establecida legalmente, para dichos supuestos. Y, en segundo, que la diferencia de trato

entre el contribuyente que no declara sus bienes y derechos en España y quien tampoco lo hace, pero con respecto a los sitios en el extranjero, tiene otra derivada, la cual “toca” directamente al derecho de la UE. Prueba de lo dicho son las actuaciones de la Comisión Europea contra España, ya indicadas en párrafos anteriores; a criterio de la mencionada Comisión, tal diferencia de trato –por lo demás, completamente injustificado- lesiona el principio de la libertad de movimientos de personas y mercancías en el ámbito del mercado interior de la UE, sin olvidar las propias libertades fundamentales ciudadanas, allí vigentes. Y, ello, por desincentivar la libertad de movimientos de personas y capitales, clave del mercado interior de la UE, dado que muchos actores económicos verán condicionado su comportamiento por el citado trato discriminatorio, reflejado en dicho modelo 720.

II. EL RÉGIMEN SANCIONADOR E IMPRESCRIPTIBILIDAD

El presente apartado analizará una de las dos problemáticas principales, que se anunciaron en el epígrafe introductorio, suscitadas a raíz del establecimiento de la referida obligación de declarar los bienes y derechos, ubicados en el extranjero; en este caso, hablamos del conjunto de infracciones y sanciones, establecidas por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, antes reseñada, así como la imprescriptibilidad. La gran mayoría de estudiosos parecen coincidir en lo desproporcionado de las sanciones, allí impuestas; en línea con lo dicho, conviene recordar que el apartado nº 2 de la disposición adicional décimo octava, objeto de la citada Ley 7/2012, recoge el mencionado régimen infractor y sancionatorio en caso de incumplirse tal obligación, con una precisión: “las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta Ley [se refiere a la LGT]”. Por otro lado, el subsiguiente apartado de la referida disposición adicional –en este caso, el nº 3- añade: “las leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de informar establecida en esta disposición adicional”; en otras palabras, el ya extraordinariamente gravoso repertorio de infracciones y sanciones, establecido expresamente en la antedicha Ley 7/2012, puede, todavía, incluso, acentuarse aún más, mediante dicha vía de las leyes reguladoras de cada tributo.

A juicio de algunos teóricos, la citada obligación de declarar, encarnada en el tantas veces citado modelo 720, choca contra la propia normativa española y comunitaria; como hemos reseñado en páginas anteriores, el Derecho – legislación y sentencias, dictadas por el TJUE-, emanado de la UE, presenta un carácter obligatorio y preferente, con eficacia directa, sobre las normas,

procedentes de nuestro derecho interno patrio. Así mismo, destaca que la institución jurídica de la prescripción tributaria –art. 69 LGT- no sería aplicable a quienes, estando obligados a presentar el modelo 720, no lo hacen; es necesario recordar, igualmente, que nuestra Norma Suprema, constitucional, hoy en vigor, reconoce, en su art. 9.3, una serie de principios –esto es, legalidad, jerarquía normativa, publicidad de las normas, irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos-. A mayor abundamiento, el régimen jurídico que rige ese modelo 720 es distinto del que es susceptible de aplicación, en el caso de tratarse de bienes y derechos, sitos en España; en suma, si lo no declarado son bienes y derechos, sitos en España, entraría en juego la figura de la prescripción, vía el art. 39.2 LIRPF; la ley 7/2012, antes mencionada, también modificó la LIS, considerando, en el ámbito de ambas legislaciones –esto es, IRPF y LIS-, que los bienes y derechos, no declarados conforme al modelo 720, sitos en el extranjero, serían considerados ganancias patrimoniales no justificadas, amén de imprescriptibles y con el cargo de la respectiva multa proporcional conexas.

Además, como ya dijimos anteriormente, a criterio de las autoridades comunitarias, esa enorme diferencia de trato –es decir, la mucha mayor onerosidad de las sanciones, amén del régimen jurídico aplicable, si el incumplimiento de la obligación de declarar es aquella prevista en el modelo 720- no es conforme con el Derecho de la UE. No es lícita, pues, la no aplicabilidad de dichos principios y reglas, vigentes según nuestra CE 1978, a quienes omiten su obligación de declarar el ya citado modelo; más, aún, cuando, según el art. 1 de la Carta Magna, sostén de nuestro actual régimen jurídico político democrático, “España se constituye en un Estado Social y Democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, igualdad, justicia y pluralismo político”. Por si fuera poco dicha quiebra de los principios constitucionales, aprobados por el pueblo español, soberano en el referéndum sobre la CE 1978, las autoridades de la UE también consideran que dicho trato diferenciado, con respecto al régimen sancionador aplicable, afecta negativamente a la libre circulación de personas, mercancías y capitales; y, ello, dado el carácter, claramente disuasorio, de la citada normativa, con evidentes diferencias según dónde estén situados los bienes y derechos cuya declaración se ha omitido -esto es, nuestro país o el extranjero-; con carácter general, ninguna norma de un país miembro de la UE puede ir en contra del derecho de la precitada organización internacional –especialmente, si hablamos de la precitada libertad de movimientos de capitales-.

Conviene subrayar que la citada imprescriptibilidad, en el caso de omitir la declaración, objeto del modelo 720, presenta un carácter claramente desproporcionado, amén de atentar contra otros principios y reglas, igualmente relevantes para el Derecho de la UE –es decir, los principios de seguridad jurídica y confianza legítima-; acorde con lo resuelto en la STJUE de 11 de octubre de 2007, asunto C-451/05, tan solo es posible una actuación, por parte de los Estados miembros, que restrinja los objetivos de los Tratados, cuando ésta se encuentre justificada por la necesidad de luchar contra el fraude fiscal, manifestado éste último vía el establecimiento de montajes, puramente artificiales, cuyo único propósito sea el de eludir la norma fiscal. No cabe, pues, en lógica consecuencia con lo ya indicado, ningún tipo de actuación, restrictiva de los Tratados UE, basada tan solo en una simple sospecha de elusión o fraude fiscal, no manifestado a través de un claro indicio de tal intencionalidad; tal indicio sería, por ejemplo, alguno de los ya referidos montajes, llenos de pura artificiosidad, tan solo concebidos y pensados para quebrantar la normativa fiscal. En otras palabras, la actuación de la administración pública –también, en el terreno tributario- habrá de ser, en todo tiempo y circunstancia, plenamente legítima y acorde con la Ley, no siendo admisible, en consecuencia, que tales reglas se rompan para obtener, por dicha “vía extrajurídica”, mayor recaudación. La Ley -en suma, la CE de 1978 y el resto del Ordenamiento Jurídico, con carácter general- nos obliga a todos: esto es, ciudadanía y los Poderes Públicos, sin excepción; el propio texto constitucional, aprobado en 1978, hoy en vigor, así lo establece, de manera expresa, en su art. 9.⁹

Precisamente, dado el carácter de Norma Suprema de nuestra CE, aprobada en 1978, en cuanto cúspide del actual sistema jurídico normativo español, democrático, es necesario subrayar algunas ideas con respecto al art. 9 y concordantes del referido texto constitucional; dicho art. 9, en su apartado 3, establece una serie de garantías jurídicas, incuestionables, las cuales se enumeran acto seguido: principio de legalidad, jerarquía normativa, publicidad de las normas, irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, seguridad jurídica, así como la responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos; tales principios son esenciales para poder hablar de un auténtico régimen constitucional, conforme a los estándares propios de un Estado Democrático de Derecho, en el cual España se haya constituida. Debemos añadir, así mismo, que la STC 42/2014, de 25 de marzo, afirmaba en su FJ 4 que el principio de legalidad, reseñado en el art. 9.3 CE 1978, no tenía otro significado más que el de la absoluta preeminencia del Derecho, entendiéndose por tal la de la citada Carta Magna; toda decisión de Poder, sea cual sea, ha de sujetarse a dichos designios constitucionales, cuyo origen está igualmente

en la voluntad popular, como poder constituyente y fuente de toda legitimidad jurídico política del régimen democrático, inaugurado en 1978.

La irretroactividad, pues, solo puede aplicarse a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto y no a aquellos, todavía pendientes, futuros, condicionados y expectantes –SSTC 99/1987, de 11 de junio FJ 6 y 178/1989, de 2 de noviembre FJ 9-; en otras palabras, una norma será susceptible de calificarse como retroactiva, en el sentido determinado por el art. 9.3 CE 1978, cuando incida sobre “relaciones consagradas” y afecte a “situaciones agotadas”. Por otro lado, la expresión “restricción de derechos individuales”, que aparece en el art. 9.3 del vigente texto constitucional español, debe entenderse en el sentido de sanción; en lo tocante a la materia tributaria, la STC 126/1987, de 16 de julio, afirma, en su FJ 9, no existir una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, teniendo en cuenta que la causa de la citada prohibición debe residir en el carácter sancionador o restrictivo de las leyes, más que en el objeto específico de las normas. A mayor abundamiento, una irretroactividad absoluta de las leyes fiscales podría tener una serie de efectos indeseables como, por ejemplo, la imposibilidad de hacer viable una profunda reforma fiscal; pero, sin perjuicio de lo ya dicho, la retroactividad de las normas fiscales solo será legítima, constitucionalmente, cuando no entre en colisión con otros principios, consagrados por nuestro actual texto constitucional. Uno de los límites que dicha hipotética retroactividad de las normas fiscales ha de respetar, en todo caso, es el de la seguridad jurídica, también incorporado en el precitado art. 9.3 CE 1978.

El principio de seguridad jurídica es, en estos momentos, uno de los más relevantes de todos los contenidos en la precitada Carta Magna de 1978; y, ello, teniendo en cuenta no solo su mención, expresa, por el antedicho art. 9.3 sino, también, por informar el ordenamiento jurídico y, al tiempo, incidir, directamente, sobre la conducta por la cual deben guiarse los Poderes Públicos. La seguridad jurídica puede traducirse en dos categorías; esto es, la primera, certeza de la norma y, la segunda, su previsibilidad. El funcionamiento conjunto de dichas categorías, como medida ideal del verdadero Hacer de los Poderes Públicos, es lo que asegura la tranquila convivencia pacífica entre todos, así como el mejor desarrollo del conjunto social, en todas sus facetas. La ATC 72/2008, de 26 de febrero FJ 3 define la seguridad jurídica como la certeza sobre la regulación jurídica aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, de manera clara, sin confusión normativa; es decir, una normativa que genere certidumbre entre quienes están llamados a aplicarla, de modo que la ciudadanía pueda confiar legítimamente –a modo de expectativa,

razonablemente fundada- en que las normas serán respetadas y observadas por parte de los Poderes Públicos. El cambio legislativo es necesario, siempre y cuando éste se lleve a cabo en forma razonable y justificada, para una mejor adaptación a la siempre cambiante realidad social.

La STC 270/2015, de 17 de diciembre FJ 7, añade un matiz importante; así, el principio de la confianza legítima, derivado del ya reseñado de seguridad jurídica, supone que la estabilidad regulatoria debe ser compatible con aquellos cambios legislativos que sean previsibles y necesarios, en orden a la mejor defensa del interés general. Es necesario que la legislación esté diseñada de tal manera que permita siempre al ciudadano saber a qué tiene que atenerse y cómo, evitando todo tipo de confusión, incertidumbre, dudas...; todo ello, vía el siempre deseable uso de la más depurada, perfecta y precisa técnica legislativa en el proceso de elaboración legislativo. No existe, pues, seguridad jurídica, cuando, como en tantas de nuestras normas tributarias y fiscales, a lo largo de la historia de nuestra administración, utilizan, incorrectamente, -y, lo que es peor, siguen utilizando-, conceptos indeterminados.

La STC 273/2000, de 15 de noviembre FJ 6, afirma que el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos, cuando éstos ajustan su conducta económica a la legislación vigente; esto es, frente a todos aquellos cambios legislativos que no sean razonablemente previsibles y puedan encuadrarse dentro de la figura de la arbitrariedad en la actuación de la administración pública, expresamente prohibida por la CE 1978. El análisis acerca de en qué casos la retroactividad de la norma tributaria rompe con el principio de seguridad jurídica solo puede realizarse caso por caso. Ello, teniendo en cuenta el grado de retroactividad que afecta a la norma en cuestión -esto es, si va a afectar a situaciones previas, ya definitivamente concluidas o aún sin concluir-, así como las circunstancias específicas allí concurrentes. Recuérdesse la polémica que, tradicionalmente, ha venido acompañada con las leyes anuales de los presupuestos generales del Estado, en cuanto a que una abundantísima jurisprudencia del TC había señalado que dicha norma no podía servir más que para el cumplimiento de su estricto fin; es decir, el de fijar, vía la oportuna votación parlamentaria, las obligaciones de gastos y previsiones de ingresos del Estado; finalmente, fue la STC 136/2011, de 13 de septiembre, la que consideró que las leyes de acompañamiento de los presupuestos generales del Estado no vulneraban el principio de seguridad jurídica.

Las sanciones, previstas por no presentar el modelo 720 en forma correcta -o, en su caso, hacerlo extemporáneamente-, son de mucho mayor importe que cuando se trata de bienes o derechos, sitos en España; así mismo, es importante destacar que, tanto el régimen previsto para la presunción de

ganancias patrimoniales no justificadas, como la de obtención de rentas, fruto de la no declaración, en tiempo y forma, del citado modelo 720, operan a modo de sanciones encubiertas, dado que impiden la prescripción. Y, ello, toda vez que el contribuyente se ve privado de la posibilidad de acreditar que esos bienes y derechos, sitios en el extranjero, fueron adquiridos en ejercicios tributarios, ya prescritos. Pero, por otro lado, tampoco se entiende muy bien, hoy día, el citado tratamiento normativo de tal obligación de declarar bienes y derechos, ubicados fuera de nuestras fronteras; el motivo: la mayoría de Estados son plenamente conscientes que la mejor y más eficaz manera de luchar contra el fraude y evasión fiscal, ya claramente internacionalizados, pasa, precisamente, por la búsqueda de los mayores acuerdos y consensos posibles, potenciando así la colaboración -sobre todo, de carácter informativo- entre las distintas soberanías tributarias. Debido a esa tendencia a la colaboración y cooperación internacional, cada vez más acusada, tal Ley 7/2012, referida a dicha obligación de declarar, no tendría ya mucho sentido.¹⁰

Desde el punto de vista estrictamente tributario, recordemos que el art. 3.2 LGT alude al principio de proporcionalidad en cuanto a las obligaciones exigibles al obligado tributario; más allá de dicha perspectiva, también cabe interpretar tal principio desde el punto de vista de la adecuada proporción que siempre ha de regir entre la respectiva infracción, cometida por el correspondiente obligado tributario y la ulterior sanción que ésta lleve aparejada. Ambos términos -infracción y sanción- deber ser proporcionales; en tal sentido se pronuncia la STC 145/2013, de 11 de julio, ya que, en el caso allí enjuiciado, se quebraba el principio de legalidad sancionadora, recogido en los arts. 9 y 25 de la CE 1978, amén del de la proporcionalidad, ya expuestos. La STC 145/2013, antes reseñada, viene a decir que la tipificación de las sanciones administrativas debe cumplir las garantías jurídico-formales del principio de legalidad sancionadora -art. 25.1 de nuestra Norma Suprema, aprobada en 1978-; así mismo, las infracciones y sanciones han de ser proporcionadas entre sí, si bien podrá examinarse caso por caso, siendo ello una materia fáctica que correspondería, en última instancia, a la Jurisdicción ordinaria. Recordemos que la ley 40/2015, ya citada, reguladora el derecho administrativo sancionador, establece en su art. 29 una serie de criterios, mediante los cuales graduar dicha proporcionalidad entre el ilícito administrativo cometido y su pertinente reproche sancionador, también en dicha vía. Hay que insistir en una idea clara: el principio de autotutela del crédito tributario, diseñado para asegurar así una especial protección a este tipo de crédito, no puede interpretarse como una especie de “patente de corso”, a favor de la Hacienda Pública, para “hacer de su capa un sayo”. Esto es, incurrir en todo tipo de actuaciones, contrarias a nuestro actual ordenamiento jurídico,

en base a motivaciones estrictamente “utilitaristas”, ilícitas y torticeras, cuyo último y verdadero fin es el de conculcar el Ordenamiento Jurídico.¹¹

La institución jurídica de la prescripción aparece regulada en los arts. 66 a 70 de la LGT; el art. 67 de dicha ley, en el cual se establecen los plazos de prescripción, incluye un apartado 2, que fue redactado al aprobarse la Ley 7/2012, de 29 de octubre de modificación de la norma tributaria y presupuestaria y de adecuación a la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude; la citada ley 7/2012 fue la que estableció la obligación de declarar los bienes y derechos, propiedad de los contribuyentes, que se encontrasen fuera de nuestras fronteras patrias. Es importante subrayar que el art. 66 bis del referido corpus iuris tributario afirma, en su apartado 1, lo siguiente: “La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente”. En realidad, la reforma del instituto jurídico de la prescripción, llevada a cabo mediante la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, vino a modificar, de manera importante, la regulación preexistente sobre esa materia; así, podemos hablar de dos plazos prescriptivos, distintos entre sí: el plazo general, fijado en 4 años –art. 66 LGT- y otro, novedoso, situado en 10 años –art. 66 bis 2. LGT-.¹²

Con respecto al solar patrio, los Tribunales de nuestra “Piel de Toro” han ido siguiendo una línea, coincidente, en su gran parte, la cual parte del Fallo pronunciado por la TSJ CASTILLA-LEON Sala de lo Contencioso, en su Sentencia nº 1073/2018, de 28 de noviembre; tanto el citado TSJ, como el resto de órganos jurisdiccionales superiores antes mencionados, coinciden, “poniendo el dedo en la llaga” sobre dos hechos, incontrovertibles: en primer lugar, el carácter excesivo y desorbitado de las sanciones, derivadas del incumplimiento de la correspondiente obligación de declarar –modelo 720- y, en segundo, que nuestros sucesivos gobiernos hayan desoído los continuos llamamientos, relativos a este tema, antes expuestos, procedentes de las autoridades comunitarias. En cuanto al TEAC, subrayamos su resolución Núm. 0/00529/2016/00/00, de 14 de febrero de 2019, también relacionada con la citada obligación de declarar, la cual estima en parte la reclamación económico administrativa allí formulada; así, el TEAC confirma la liquidación impugnada, por ser ajustada a Derecho, si bien anula la respectiva sanción impuesta, en base a los argumentos reseñados en su Fundamento de Derecho Décimo.

Por su parte, el TSJ Cataluña. Sala de lo Contencioso Administrativo, en su Sentencia 572/2019, de 20 de mayo de 2019, no aprecia tampoco culpabilidad

en el infractor, sancionado por incumplir la obligación de declarar, objeto del precitado modelo 720; el recurrente mencionó, a efectos de acreditar la ausencia del elemento subjetivo del injusto, el expediente, abierto por la Comisión EU contra el Reino de España, con respecto a tal obligación de declarar. Así, a juicio del TSJ catalán, el elemento subjetivo de culpa del recurrente no queda suficientemente acreditado ni, tampoco, la motivación de la sanción impugnada; tal es la interpretación que se deduce del Fundamento de Derecho Tercero, que reproducimos acto seguido: “En el presente caso el interesado alegó en el curso del procedimiento sancionador ausencia del elemento subjetivo del injusto, poniendo de manifiesto el hecho de que la Comisión Europea había abierto a España un expediente por cuanto las sanciones que aquí se trata, referentes a la presentación del modelo 720, atentan contra el principio de proporcionalidad, y sobre esta cuestión la resolución sancionadora se limita a expresar que la AEAT actúa como una mera aplicadora de la norma mientras no sea derogada o resulte su no aplicación y excede de sus funciones entrar a valorar la idoneidad e incluso la constitucionalidad o adecuación a la misma al derecho comunitario, lo que es reiterado literalmente en el acuerdo dictado en reposición, considerando esta Sala que si a la AEAT le consta que efectivamente la Comisión Europea emplazó a España a modificar su legislación reguladora de la declaración de bienes en el extranjero por vulnerar la libre circulación de capitales y entender desproporcionado el régimen sancionador, la motivación específica del elemento subjetivo del injusto, en los términos dichos, hubiera precisado que el acuerdo sancionador o, en su caso la resolución dictada en reposición, hubiera considerado tal alegación, y no haciéndolo así es de apreciar la ausencia de la debida motivación de presupuesto de culpabilidad, por lo que el recurso ha de ser estimado y la sanción anulada sin necesidad de otras consideraciones”. La citada STSJ Cataluña establece, en su Parte Dispositiva o Fallo, lo siguiente: “Se estima el recurso contencioso administrativo número 158/2017 interpuesto por D. Alexander contra el acto objeto de esta litis, que se anula, así como el acuerdo de imposición de sanción del que trae causa; sin costas”.

Así mismo, el TSJ Extremadura Sala de lo Contencioso Administrativo, en su Sentencia nº 268/2019, de 18 de julio de 2019, viene a decir que, pese al procedimiento, abierto por parte de la Comisión UE contra España, con respecto al modelo 720 y la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, la sanción impuesta al recurrente resulta proporcionada; además, la citada Sentencia afirma que el sancionado es una persona con ciertos conocimientos económicos, superiores a los de un ciudadano medio, amén de contar con el respectivo asesoramiento económico y fiscal. Por otro lado, no cabe admitir que el sancionado alegue desconocer la existencia de dicho

modelo 720, dadas las numerosas campañas informativas desarrolladas por la Agencia Tributaria, con el objetivo de informar a los contribuyentes de todo ello. Por otro lado, TSJ Extremadura Sala de lo Contencioso Administrativo, en su Sentencia nº 227/2019, de 22 de julio de 2019, ofrece una serie de razonamientos interesantes, donde se concluye que el recurrente no puede ser sancionado, ya que no existe culpa por su parte en el grado suficiente para justificar el establecimiento de la correspondiente sanción; en base a dichos argumentos, la mencionada Sentencia estima el recurso contencioso administrativo, interpuesto por los recurrentes contra la respectiva sanción, impuesta por parte de la Agencia Tributaria. Así mismo, la STSJ Extremadura Sala de lo Contencioso, vía la Sentencia nº 85/2020, de 27 de febrero, observa una evidente desproporción de la sanción impuesta, teniendo también en cuenta la escasa cuantía de las cuentas bancarias no declaradas; hay que decir que la Comisión Europea cuestiona, en abstracto, toda el régimen reglamentario, establecido al hilo de dicha obligación de declarar los bienes y derechos, sitos en el extranjero, sin incidir más o menos sobre cada una de las circunstancias o particularidades allí previstas. La citada STSJ extremeña, de 27 de febrero, resuelve, en su parte dispositiva o Fallo, en el sentido de anular, por su desproporción, las sanciones impuestas; recordemos que no declarar los bienes y derechos, sitos en el extranjero, lleva aparejada una sanción penalizadora del 150 % sobre el valor de la deuda pero, si dichos bienes y derechos, no declarados, se hayan en territorio español, la sanción es solo, como máximo, del 20 % de su valor.

A mayor abundamiento, la STJUE, de 31 de mayo de 2018, recaída en el asunto Lu Zheng (asunto C-190/17), consideró desproporcionadas las sanciones impuestas por nuestro país en aquellos casos en los cuales no se declaraban sumas superiores a 10.000 €, ya fuera a la entrada o salida de la UE; según afirma tal sentencia, la gravedad de las sanciones habrá de adecuarse a la gravedad de las infracciones que dichas sanciones castigan -es decir, es necesaria una proporcionalidad, gradual, entre ambas-. Con respecto a la prescripción, conviene recordar la STJUE de 15 de septiembre de 2011 (C-132/10), en donde dicho Tribunal consideró que una mera ampliación de los plazos de prescripción no podía justificarse en modo alguno, llegando a superar los instrumentos de ayuda mutua existentes a nivel comunitario; por ello, no resulta tampoco admisible una situación, aún más grave -esto es, la imprescriptibilidad, lisa y llanamente-, como la establecida por la ley española, en el caso de la citada obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero. En todo caso, la lentitud de nuestro actual sistema judicial ha causado que muchas sentencias de los TSJ autonómicos, relativas a dicho modelo 720, coincidan en el tiempo con el proceso sancionador comunitario,

antes expuesto; tal circunstancia, bastante significativa, por cierto, ha sido así reconocida, expresamente, en los mencionados fallos judiciales, concluyendo lo siguiente: 1º las administraciones tributarias debían haber motivado sus respectivas resoluciones sancionadoras, haciendo un mayor ahínco sobre la culpabilidad de los sancionados, amén de responder sus respectivas alegaciones.¹³

Así mismo, el Auto del TSJ Cataluña, de fecha 30 de junio de 2020 - Rec. 994/2020-, formula la siguiente cuestión prejudicial ante el TJUE, la cual, a su vez, aparece publicada en el DOCE de 26 de octubre de 2020, bajo el siguiente rótulo: “Petición de decisión prejudicial presentada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (España) el 23 de julio de 2020-IP/Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR de Cataluña). Asunto c-330/20”; pues bien, las cuestiones prejudiciales, allí planteadas, son las siguientes: “1) ¿Se opone al Derecho Comunitario -arts. 63 TFUE y 65 TFUE y a los principios fundamentales de libre circulación, igualdad de trato y no discriminación- una norma nacional como el art. 39.2 [de la] Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 35/2006, de 28 de noviembre, en la redacción dada por el artículo 3. Dos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que califica como ‘ganancias de patrimonio no justificadas’, ‘en todo caso’, a tributar en el período más antiguo de los no prescritos, cuando se incumple formalmente[,] o se hace extemporáneamente, la obligación de informar respecto de los bienes sito[s] o derechos y activos depositados en el extranjero a través del ‘Modelo 720’, sin atender a la[s] reglas de prescripción previstas en la Ley General Tributaria 58/2003, salvo que se trat[e] de ‘rentas declaradas’ o que procedan de períodos en los que no era residente tributario en España? En el supuesto de que se conteste negativamente por considerarla proporcionada; 2)¿Se opone al Derecho Comunitario -arts. 63 TFUE y 65 TFUE y a los principios fundamentales de libre circulación, igualdad de trato, no discriminación y proporcionalidad- una norma nacional como el art. 39.2 [de la] Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 35/2006, de 28 de noviembre, para las anteriores consecuencias, el hecho de que tales rentas hayan sido declaradas extemporáneamente, pero antes de ningún tipo de procedimiento de comprobación iniciado y notificado ni haberse ejercitado ninguna solicitud de intercambio de información fiscal existiendo un mecanismo vigente para ello con el tercer Estado?” Tales cuestiones prejudiciales, con idéntico contenido, publicadas en el ya citado DOCE, se plantean igualmente por Tribunal Económico Administrativo de Cataluña, en el asunto C-366/20.

Dado que dichas cuestiones prejudiciales no han sido respondidas, aún, parece interesante compararlas con la respuesta ofrecida por el TJUE en casos análogos, igualmente controvertidos; así, centrándonos en la cuestión prejudicial planteada por el STSJ Catalán, la cuestión que se formula al Tribunal Europeo es si la diferencia de trato entre inversores que operan en las fronteras nacionales y aquellos otros, que lo hacen fuera de ellas, entendiéndose que tales situaciones son objetivamente comparables, restringen, o no, la libre circulación de capitales; tales restricciones serán lícitas cuando estén debidamente justificadas, con arreglo a razones imperiosas de interés general y, al tiempo, que sean proporcionadas. Así, la STJUE de 11 de junio de 2009, *Passeheim-van Schoot* (Asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08) resuelve un caso similar al de nuestra obligación de declarar bienes y derechos sitos en el extranjero, si bien el asunto litigioso, allí enjuiciado, se refiere al diferente tratamiento entre los plazos temporales previstos para la comprobación de activos, por parte de la Hacienda Pública Holandesa, según se tratase de activos situados dentro o fuera del país de residencia; el TJUE entiende que dicha diferencia de trato, establecido por la administración tributaria de los Países Bajos, era una restricción a las libertades comunitarias, compatible con el Derecho de la UE, ya que ésta podía justificarse por la necesidad de garantizar la efectividad de los controles fiscales y de lucha contra la evasión fiscal.

Tal fallo del citado Tribunal europeo presentaba un interesante matiz; así, cuando la administración del Estado de residencia no disponía de indicios sobre la existencia de dichas inversiones, fuera de sus fronteras, sí era lícito tal plazo ampliado, toda vez que el respectivo Estado de residencia se vería obligado a utilizar los mecanismos de intercambio de información con el Estado donde éstas se encontrasen, recogidos en la Directiva 77/799/CEE. En cambio, si el Estado de residencia dispusiera de tales indicios, éste podría utilizar el mecanismo establecido por dicha Directiva o, en su caso, el convenio bilateral correspondiente, por lo que tal plazo, dilatado, para la comprobación de activos en el extranjero, no es admisible, conforme al derecho de la UE. Hay que señalar, igualmente, que la admisión del citado plazo, ampliado, para la averiguación de tales activos, sitos en el extranjero, no significa la admisión de la imprescriptibilidad; más, aún, cuando la declaración se produce fuera de plazo o contiene defectos formales. En realidad, es evidente que la UE ha ido estableciendo más y más mecanismos de cooperación/colaboración, como resultado del mismo proceso integrador realizado en su seno; a consecuencia de ello, es indudable que el citado modelo 720 no puede entenderse ya como el único medio, disponible por parte de las administraciones tributarias españolas, para conocer la existencia de bienes y derechos, fuera de nuestro territorio patrio.¹⁴

La SAN nº 12/2020, de 21 de septiembre de 2020, Sala de lo Penal Sección 4ª, ofrece un matiz diferente, igualmente de interés; y, ello, en cuanto a la posibilidad de incurrir en blanqueo de capitales y delito contra la hacienda pública, sancionados por el Código Penal, si no se cumple esa obligación de declaración de activos en el extranjero. Pues bien, la parte dispositiva o Fallo de la citada SAN absuelve a los allí acusados de ambos delitos. En suma, de nuevo, la Hacienda Pública -como, por extensión, todas las Administraciones Públicas, en general-, al estar revestida de un Poder y, al tiempo, gozar de medios -materiales, personales, etc.-, cuasi ilimitados, cuenta con un plus; esto es, el de disfrutar de una clara e indiscutida posición de supremacía y superioridad sobre el pobre administrado, quien queda casi inerte ante cualquier abuso u arbitrariedad de la Todopoderosa Administración y sus innumerables “entes”. Por supuesto, todo ello tan solo en el propio y exclusivo beneficio de la Agencia Tributaria, deseosa de recaudar al precio que sea, nunca en un plano de absoluta igualdad/equilibrio con respecto al contribuyente.

El hecho probado tercero de la referida SAN, bajo el rótulo: “inexistencia del hecho base que da origen al delito fiscal”, afirma, justo en su principio: “No ha quedado acreditado que los acusados, por los ingresos inicialmente no declarados efectuados en 2009, 2010 y 2012 en las cuentas que abrieron en la entidad andorrana Andbank, hayan perpetrado infracción tributaria alguna con consecuencias penales. Y ello porque no puede serles de aplicación la reforma instaurada por los artículos 1 y 3 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, que fue publicada el día 30 de octubre de 2012 y entró en vigor el 31 de octubre de 2012, porque los hechos imponderables protagonizados por los acusados ocurrieron en fechas anteriores a la entrada en vigor del artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de la Disposición Adicional 8ª de la referida Ley 7/2012.”; pero, a los efectos de esta investigación, resulta más relevante, aún, lo que el referido Tribunal Colegiado añade, en ese mismo hecho probado, con respecto al proceso comunitario abierto con motivo del precitado modelo 720: “Conducta de las autoridades tributarias españolas que ha sido tajantemente reprochada por la Comisión Europea, en su Dictamen Motivado fechado en Bruselas el día 15 de febrero de 2017, en el Procedimiento de Infracción nº 2014/4330, al considerarla claramente discriminatoria y desproporcionada, invitando al Reino de España a la adopción de las medidas de ajuste correspondientes, lo que no ha efectuado en los dos meses concedidos. Lo que ha implicado el inicio de un proceso contra España ante el Tribunal de Justicia de la Unión

Europea, actualmente en tramitación. Por lo que no puede ser amparada aquella conducta, al vulnerar los principios informadores del Derecho Penal, atinentes a la legalidad, a la predeterminación normativa, y a la irretroactividad de las normas penales desfavorables”.

A mayor abundamiento, el FJ segundo de la meritada SAN, con el rubro: “Pronunciamiento absolutorio de los acusados, en relación con el delito contra la Hacienda Pública que se les viene atribuyendo”, alude, expresamente, en su apartado C.3.- al Dictamen motivado, redactado por la Comisión UE, de fecha 15 de febrero de 2017, contra el Reino de España, correspondiente al procedimiento de infracción contra nuestro país nº 2014/4330; en suma, la Audiencia Nacional reconoce que el citado Dictamen es una cuestión que está íntimamente relacionada con el objeto del Juicio, allí discutido. Y, ello, no podría ser de otra manera, teniendo en cuenta los numerosísimos reproches, lanzado por la referida Comisión contra nuestros sucesivos gobiernos, requiriéndoles que se anulase el art. 39.2 LIRPF; a juicio de las autoridades de Bruselas, la no presentación del citado modelo 720, en tiempo y forma, elimina la posibilidad de toda prescripción, puesto que tales bienes y derechos, no declarados, se presumen como “ganancias de patrimonio no justificadas”, integrándose, desde entonces, en “el periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos”. Tal status jurídico no solo es inadmisibles desde el punto de vista del Derecho, con carácter general sino, también, más, aún, si hablamos desde el punto de vista del Derecho Penal. En suma, existe un trato, claramente discriminatorio y negativo, si los bienes y derecho no declarados se ubican en el extranjero; tal diferenciación, enormemente desproporcionada, implica el establecimiento de un régimen sancionador extraordinariamente oneroso, así como la ausencia de la figura de la prescripción. Hay que añadir que el contribuyente no tenga posibilidad alguna de alegar o probar nada en su defensa, dado que, en el caso del citado modelo 720, rige una presunción de iuris et de iure, no iuris tantum. En fin, la referida SAN incide en dicha sentencia sobre la actitud omisiva de nuestros gobernantes con respecto al mencionado requerimiento de la Comisión UE, solicitándoles la derogación del citado modelo 720 y la obligación de declarar, a ella conexas; dicho incumplimiento ha dado pie, como bien afirma el citado Órgano Jurisdiccional colegiado, a que las autoridades comunitarias inicien un proceso contra nuestro país ante el TJUE, del cual fuimos advertidos con fecha de 6 de junio de 2019.

Destacan igualmente los 3 ATS Sala de lo Contencioso Administrativo, todas ellas de fecha 2 de julio de 2020, en cuya virtud se admiten sendos recursos de casación, aún sin resolver, que traen por causa las excesivas

sanciones impuestas a los recurrentes que incumplieron sus deberes de información del modelo 720; tales recursos se centran en la desproporción de dichas sanciones, así como en la imprescriptibilidad, resultando todo ello contrario a la libre circulación de capitales y las libertades fundamentales del TFUE, interpretada a la luz de la jurisprudencia del TJUE. En dos de los citados recursos, se trata de un cumplimiento tardío de dicho modelo 720 por parte de los recurrentes, sin requerimiento previo por parte de la Agencia Tributaria.¹⁵ Dedicaremos los siguientes párrafos al análisis de cada uno de esos ATS, dado el interés de los mismos, en cuanto que constituyen los últimos pronunciamientos judiciales sobre la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, materializada a través del modelo 720.

Así, el primero de los mencionados ATS, correspondiente en este caso al Rec. N° 6201/2019, acuerda, en su apartado 2°): “Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: Determinar si un acto sancionador, consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío -sin requerimiento previo de la Administración-, de la obligación de suministrar información a través del modelo 720 sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Disposición adicional 18ª de la Ley General Tributaria) puede resultar incompatible con el derecho de la Unión Europea, considerando el principio de proporcionalidad y las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Determinar, a los efectos del juicio de proporcionalidad sobre la expresada sanción, el parámetro que debe considerarse a efectos comparativos, si el de la cuantía o relevancia económica de los bienes y derechos situados en el extranjero -como mantiene la sentencia de instancia- o, en su caso, el de la cuantía o relevancia económica de las sanciones -a tenor del régimen general sancionador de la LGT- para infracciones similares cuando afectan a bienes y derechos localizados en el territorio español.”; por otro lado, la citada ATS también identifica, como normas que, en principio, serán objeto de interpretación, las siguientes: 1° los artículos 21, 45, 56 y 63 del TFUE, a la luz de la jurisprudencia del TJUE, 2° los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el EEE y 3° los artículos 3, apartado 2; 178 y la disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por su parte, el segundo de las tres ATS, antes aludidos, correspondiente en este caso al rec. n° 1124/2020, acuerda, a la hora de precisar la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia,

la siguiente: "Determinar si un acto sancionador, consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío -sin requerimiento previo de la Administración-, de la obligación de suministrar información a través del modelo 720 sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Disposición adicional 18ª de la Ley General Tributaria) puede resultar incompatible con el derecho de la Unión Europea, considerando el principio de proporcionalidad y las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Determinar, a los efectos del juicio de proporcionalidad sobre la expresada sanción, el parámetro que debe considerarse a efectos comparativos, si el de la cuantía o relevancia económica de los bienes y derechos situados en el extranjero -como mantiene la sentencia de instancia- o, en su caso, el de la cuantía o relevancia económica de las sanciones -a tenor del régimen general sancionador de la LGT- para infracciones similares cuando afectan a bienes y derechos localizados en el territorio español"; además de dicha precisión, con respecto a qué asunto será el llamado a suscitar el interés casacional objetivo, el citado ATS nos indica igualmente las normas jurídicas, en principio, objeto de interpretación: 1º los artículos 21, 45, 56, 63 y 65 del TFUE, a la luz de la jurisprudencia del TJUE, 2º el art. 44 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, 3º el art. 9.3 de la Constitución Española, 4º los arts. 3, apartado 2; 10, apartado 2 y la disposición adicional 18º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 5º el art. 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

El último de los mencionados ATS, el correspondiente al rec. nº 6410/2019 precisa, como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la siguiente: "Determinar si un acto sancionador, consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío -sin requerimiento previo de la Administración-, de la obligación de suministrar información a través del modelo 720 sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Disposición adicional 18ª de la Ley General Tributaria) puede resultar incompatible con el derecho de la Unión Europea, considerando el principio de proporcionalidad y las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Determinar, a los efectos del juicio de proporcionalidad sobre la expresada sanción, el parámetro que debe considerarse a efectos comparativos, si el de la cuantía o relevancia económica de los bienes y derechos situados en el extranjero -como mantiene

la sentencia de instancia- o, en su caso, el de la cuantía o relevancia económica de las sanciones -a tenor del régimen general sancionador de la LGT- para infracciones similares cuando afectan a bienes y derechos localizados en el territorio español.”; el citado ATS indica, como normas que, en principio, serán objeto de interpretación, las siguientes: 1º los artículos 21, 45, 56 y 63 del TFUE, a la luz de la jurisprudencia del TJUE, 2º los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el EEE y 3º los artículos 3, apartado 2; 178 y la disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Es importante destacar de los tres ATS, antes aludidos, el relativo al rec. nº 1124/2020, ya que éste es el único que incide sobre la problemática derivada de la prescripción, en torno al incumplimiento -o, en su caso, cumplimiento tardío- de la citada obligación de declarar bienes y derechos sitos en el extranjero -modelo 720-; en cambio, los otros dos ATS, ya mencionados -esto es, el correspondiente al rec. nº 6202/2019 y 6410/2019- parecen más centrados en el debate sobre el régimen sancionador, desde un doble punto de vista: así, en primer lugar, con respecto a la compatibilidad de dicho régimen -en especial, las sanciones pecuniarias fijas, allí establecidas- con la libre circulación de capitales, uno de los pilares de la UE y, en segundo, desde el punto de vista de una hipotética desproporción de las sanciones, fijadas en dicho régimen sancionador, por cuanto éste último solo señala, como elemento relevante en este asunto, el simple hecho de la ubicación de tales bienes y derechos fuera de nuestras fronteras nacionales. No cabe duda que, a la vista de las resoluciones judiciales, hasta ahora aportadas en este humilde trabajo, el tema de la posible desproporción del régimen sancionador, objeto del cumplimiento tardío -o, en su caso, absoluto incumplimiento- de la presentación del citado modelo 720, ya ha sido objeto del pertinente y reiterado reproche, manifestado en las respectivas Sedes Jurisdiccionales; así, no parece sostenible, con arreglo al derecho de la UE, la diferencia de trato, fruto del citado modelo 720, entre la no declaración de bienes y derechos, sitos en España con respecto a los que se ubican fuera de nuestras fronteras.

Tal diferenciación, a la hora de tratar ambas situaciones -es decir, la no declaración de bienes y derechos, según se sitúen en España o no-, resulta claramente desproporcionada, dado que ambas son objetivamente comparables entre sí; más, aún, si, como se ha señalado anteriormente, los Estados afectados disponen de algún mecanismo en cuya virtud puedan compartir e intercambiar información tributaria sobre sus respectivos nacionales. Es indudable que, disponiendo de los citados mecanismos para compartir e intercambiar tal información, la lucha contra la evasión fiscal no “justifica”, en modo alguno, el uso de instrumentos, tan restrictivos, como el

establecido por nuestros legisladores en torno a la obligación de declarar bienes y derechos, sitios en el extranjero; a mayor abundamiento, conviene recordar que, hoy día, en virtud de la Directiva (UE) 2011/16/UE, modificada por la 2015/2376, el intercambio de información, obligatorio y automático, previsto en ambas directivas, abarca tanto la información relativa a la titularidad de cuentas financieras como la relativa a los seguros de vida e inmuebles. Por ello, en este momento, sí que podría plantearse una desproporción el plazo, ampliado, para averiguar dichas inversiones que, entonces, cuando el TJUE resolvió el antedicho asunto *Passenheim-van Schoot*, éste consideró como suficientemente justificado y proporcionado.¹⁶

Es evidente, pues, que la citada obligación de declarar los bienes y derechos, sitios en el extranjero, presenta más sombras que luces; y, ello, puesto que, si observamos el tantas veces citado régimen sancionador, solo cabe la mayor sorpresa, por resultar éste exorbitante, sin que podamos apreciar el menor matiz o modulación de las sanciones que las adecue a la correspondiente mayor o menor gravedad del hecho ilícito cometido. Todo régimen sancionador ha de regirse por una adecuada ponderación y proporcionalidad; en otras palabras, puro sentido común, puesto que no todas las conductas pueden -ni, tampoco, deben-, tan solo por la más pura lógica, recibir las más altas sanciones. Por otro lado, quien presenta voluntariamente dicho modelo 720, sin previo requerimiento de la administración tributaria, aunque fuera de plazo, se verá abocado a que esos activos, tardíamente declarados, se califiquen, por parte de la Hacienda Pública, como “incrementos no justificados de patrimonio”; éstos se integrarán en la base imponible general del último ejercicio no prescrito.

Tal régimen, según afirman nuestros legisladores, no es una sanción -aunque, eso sí, se le parezca mucho-; en cambio, el régimen sancionador, propiamente dicho, el cual precisa, formalmente, de la existencia de un previo requerimiento por parte de la Agencia Tributaria, añade a dicha imprescriptibilidad otro elemento, igualmente desproporcionado: el de la sanción de un 150 % sobre la cuota no ingresada. A la vista de tal panorama, muchos contribuyentes, con bienes y derechos en el extranjero, todavía sin declarar, no se deciden todavía a aflorarlos ante la Hacienda española; por otro lado, los bancos y demás agentes financieros están empezando a dar de lado a dichos contribuyentes, puesto que su situación ya no solo es peligrosa para ellos sino, también, para quienes, por los motivos que fuere, no informan de ello a la autoridad tributaria competente. Conviene recordar que los mecanismos y demás instrumentos de transmisión de información financiera se están potenciado cada vez más, con graves sanciones para aquellas instituciones financieras que no las cumplan.¹⁷

III. LOS LÍMITES ESTABLECIDOS POR EL DERECHO DE LA UE

El proceso de integración, nacido en la Europa devastada tras la segunda guerra mundial, se diseñó sobre la idea de un mecanismo progresivo mediante el cual, poco a poco, de cara al futuro, fuese posible alcanzar objetivos más ambiciosos y profundos, de tipo político, en bien de todos; los Estados miembros de los sucesivos organismos europeos, los cuales jalonan dicho proceso de integración, han ido cediendo parte de su soberanía hacia las sucesivas organizaciones europeas, tanto desde sus inicios -CEE, CECA y CEEA- hasta su configuración actual.¹⁸ El art. 5.1 TUE establece una serie de reglas, en torno al llamado principio de atribución de competencias entre la actual UE y sus Estados miembros; así, conviene destacar que la mencionada Unión solo actuará cuando tenga una competencia, de carácter concreto, que le habilite para ello, tras atribuírsela los Estados miembros. Además, tales competencias, en base a la cual la UE actúe, han de constar expresamente en los Tratados; a mayor abundamiento, la Unión respetará en todo momento las competencias, propias de dichos miembros y que éstos no hayan cedido a las autoridades comunitarias. Toda competencia no atribuida expresamente a la UE, vía tratados, objeto de la respectiva ratificación de los correspondientes Parlamentos nacionales, queda bajo el control exclusivo de los mencionados Estados miembros; conforme a lo ya expuesto, la UE se somete al principio de subsidiariedad, cuando proceda, con respecto a los Estados miembros, de modo que la autoridad europea solo actuará si su intervención resulta más eficaz que la de los Estados miembros.

Así mismo, destacamos el principio de proporcionalidad, de modo que la UE siempre estará obligada a actuar, en forma acorde y adecuada, a fin de alcanzar el logro de ciertos objetivos, los cuales aparecen fijados tanto por su Derecho originario como derivado; es decir, procurando que su actuación sea proporcionada y razonable. La historia de dicho proceso integrador europeo demuestra cómo, en un principio, el principal objetivo fue de carácter económico -es decir, la reconstrucción del continente, destruido por los combates entre los ejércitos aliados y del Eje-. Luego, con el paso del tiempo, tal movimiento integrador ha ido abriéndose a otros terrenos, tanto de carácter político como cultural, social e internacional; la integración económica busca el logro de un mercado único interior, vía la paulatina eliminación de las fronteras nacionales dentro del mismo.¹⁹ El establecimiento de un IVA, a escala de la UE, por ejemplo, tiene diversas utilidades; la primera de ellas, servir como recurso propio de la citada organización internacional y, la segunda, establecer un conjunto de normas fiscales iguales para todo el

mercado interior, formado por la totalidad de Estados miembros, facilitando así su mejor funcionamiento.²⁰

La soberanía de cada Estado, en el ámbito fiscal, ha de adaptarse al mundo de nuestros días, con una economía mundial ampliamente globalizada, cuyas manifestaciones de riqueza no pueden limitarse a unas estrechas y pobres fronteras territoriales estatales, determinadas y concretas; la cooperación interestatal en tales asuntos es, en consecuencia, absolutamente necesaria e insustituible, dada la permanente y muy fácil movilidad de personas y recursos, de todo tipo, fruto del increíble avance tecnológico. La creciente interdependencia en todos los ámbitos hace al mundo actual mucho más pequeño que antaño; en consecuencia, también es necesario fortalecer los mecanismos de acuerdo y consenso. La integración económica, como vía para alcanzar la política –y, al tiempo, “animus” que ha impulsado la unificación europea, desde sus mismos inicios-, supuso un verdadero hito histórico; frente a la cooperación, como idea central de otras organizaciones internacionales, la UE puso sus cimientos sobre la idea de integración, de modo que los Estados miembros “compartiesen” parte de su soberanía. España, como el resto de países miembros del citado “club europeo”, consintieron en ceder parte de sus competencias soberanas, en el terreno impositivo, con arreglo a sus propios y respectivos textos constitucionales nacionales; ello, puesto que tal cesión significaba que era posible encontrar soluciones comunes para problemas, igualmente comunes.²¹

Examinaremos, acto seguido, los argumentos, utilizados por la Comisión Europea, en contra de la obligación de declarar los bienes y derechos, propiedad de nuestros contribuyentes, sitos en el extranjero; con tal propósito, nos ceñiremos al Dictamen motivado, de fecha 16 de febrero de 2017, formulado por dicha Comisión contra nuestro país, en base al proceso por infracción nº 2014/4330, al cual ya nos hemos referido previamente. Así mismo, también utilizaremos como fuente de cuanto aquí se diga el propio recurso de incumplimiento, presentado el pasado día 23 de diciembre de 2019 por dicho órgano comunitario contra el Reino de España, sobre el cual también hemos dado cumplida constancia.

A fin de una mayor claridad expositiva, iniciaremos en este punto el análisis del antedicho Dictamen motivado, cuya exposición de hechos afirma: “La Comisión no cuestionaba el derecho de España a imponer obligaciones de información respecto de los bienes y derechos situados en el extranjero, sino la proporcionalidad de algunos de sus aspectos y del régimen sancionador conexo. Si bien no se discute que la restricción de las libertades fundamentales que podría entrañar esta obligación de información pueda verse justificada por

la necesidad de evitar el fraude, el abuso y la evasión fiscales o de garantizar la eficacia de los controles fiscales, parece, no obstante, que el régimen sancionador específico y el régimen aplicable a las ganancias patrimoniales no justificadas en caso de no notificación de los bienes y derechos poseídos en el extranjero pueden resultar desproporcionados y, por tanto, vulnerar el Derecho de la Unión”; acto seguido, el referido Dictamen aborda el marco jurídico aplicable a este asunto, afirmando, en su punto 2.1, que, al aludir la obligación de información, establecida por el referido modelo 720, tanto a bienes como derechos, sitos fuera de las fronteras españolas, ya dentro del territorio perteneciente a otro Estado miembro de la UE/EEE, es posible que tal obligación informativa puede afectar, negativamente, a las libertades fundamentales de la UE/EEE.

En concreto, el citado Dictamen considera que las disposiciones, pertenecientes al TFUE, que pueden ser negativamente afectadas por dicha obligación de información, aprobada por nuestros legisladores patrios, son las siguientes: arts. 21 –libertad de circulación y residencia en el territorio de los Estados miembros, con arreglo a las disposiciones establecidas al efecto-, 45 –libre circulación de trabajadores, sin que pueda operar discriminación alguna en razón de la nacionalidad-, 49 –prohibición de restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado, también miembro-, 56 –prohibición de las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la UE para los nacionales de un Estado miembro establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación-, 63 –prohibición a la restricciones para los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países- y 65; subrayamos el contenido de dicho art. 65 TFUE por su importancia, de cara a la materia aquí analizada, puesto que éste, sin perjuicio de lo reseñado en el art. 63 precedente, reconoce a los Estados miembros el derecho a establecer una distinción entre los contribuyentes, atendiendo al lugar de su residencia o a los lugares donde hayan invertido su capital.

Así mismo, conforme a lo establecido por el precitado art. 65, los Estados miembros podrán establecer “procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública”; pero, con una particularidad destacable, objeto de su apartado 3: tales medidas, por parte de los Estados miembros, no deberán constituir, en modo alguno, ni “un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el [previo] art. 63”. Además, siguiendo lo establecido en el ya referido art. 65.4 TFUE, “A falta

de medidas de aplicación del apartado 3 del art. 64, la Comisión o, a falta de una decisión de la Comisión dentro de un periodo de tres meses a partir de la solicitud del Estado miembro interesado, el Consejo, podrá adoptar una decisión que declare que las medidas fiscales restrictivas adoptadas por un Estado miembro con respecto a uno o varios terceros países deben considerarse compatibles con los tratados en la medida en que las justifique uno de los objetivos de la Unión y sean compatibles con el correcto funcionamiento del mercado interior. El Consejo se pronunciará por unanimidad a instancia de un Estado miembro”.

Además, continúa el Dictamen haciendo una referencia a las disposiciones, propias del Acuerdo EEE, que también se verían negativamente afectadas por dicha obligación de información de bienes y derechos, establecida por la legislación española; así, aparecen allí citados los siguientes arts.: 28 – libre circulación de trabajadores entre los Estados miembros de la CE y los Estados de la AELC, sin discriminación alguna por razón de la nacionalidad entre ambos tipos de trabajadores con respecto al empleo, la retribución y demás condiciones de trabajo-, 31 –se prohíben las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro de las CE o de un Estado de la AELC en el territorio de otro de los Estados; la libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas-, 36 –quedan prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios en el territorio de las Partes contratantes para los nacionales de los Estados miembros de la CE y de los Estados de la AELC establecidos en un Estado de la CE o en un Estado de la AELC que no sea el destinatario de la prestación- y 40 –prohibición de las restricciones a los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de la CE o en los Estados de la AELC, amén de toda discriminación de trato por razón de la nacionalidad o residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales-.

Por otro lado, el citado Dictamen dedica alguna de sus páginas al examen comparativo entre la referida obligación de declarar bienes y derechos, sitos en el extranjero y aquellas otras situaciones, en las cuales los bienes y derechos, no declarados, se ubican dentro de las fronteras españolas; el resultado de dicha comparación es palmario: es decir, quienes omiten la obligación de declarar sus bienes y derechos, sitos en España, se someten a un régimen jurídico distinto del correspondiente al referido modelo 720. Quienes declaran bienes y derechos, ubicados en nuestras fronteras, no soportan una obligación tan exhaustiva, ni con tan graves sanciones en caso de incumplimiento, como sí sucede a quienes han de presentar el modelo 720; tal vez, como bien indica

dicho Dictamen, la razón de esa menor onerosidad para quienes declaran sus bienes y derechos, ubicados en suelo patrio, es que la Hacienda Pública española puede obtener fácilmente esa información, vía terceros -como, por ejemplo, las entidades financieras-, radicados en nuestro país, etc.. Asimismo, la carta de emplazamiento, dirigida por la Comisión UE al gobierno español en 2015, a la cual nos hemos referido en párrafos anteriores, venía a decir que el contribuyente interno que declara bienes y derechos en el extranjero está en una situación comparable a quien hace lo propio, pero en otro Estado miembro distinto del nuestro o, incluso, la del residente fiscal en España y, al tiempo, mantiene inversiones en el extranjero -situaciones transfronterizas-.

Es igualmente destacable que dicha carta de emplazamiento afirma que el citado modelo 720 impone a los contribuyentes unas obligaciones de información específicas, las cuales pueden influir negativamente en sus decisiones económicas -en especial, aquellas relativas a invertir en el extranjero-; o, en su caso, a aquellos otros ciudadanos de la UE, extranjeros, pero que deseen trasladarse a España o, incluso, mantener su residencia en nuestro país; idéntico razonamiento cabe con respecto a las entidades financieras extranjeras, deseosas de ofrecer sus servicios a los residentes españoles. En otras palabras, los costes y cargas administrativas, vinculadas a dicha obligación de información, materializada en el archisabido modelo 720, podrían calificarse de restricción a las libertades fundamentales TFUE, ya mencionadas; por otro lado, la citada carta de emplazamiento reitera que la consabida obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero -modelo 720- constituye una medida preventiva inadecuada contra el fraude, la evasión fiscal o las prácticas abusivas e, incluso, como mecanismo mediante el cual garantizar la eficacia de los controles fiscales. Y, ello, por cuanto dicho modelo 720 establece un régimen sancionador específico mucho más caro y gravoso que el vigente, conforme a la LGT, para aquellos supuestos en los cuales se declaran bienes y derechos, sitios dentro de los límites fronterizos patrios.

El dictamen de la Comisión UE concluye afirmando que la normativa española, objeto del modelo 720, quebranta la libre circulación de personas -art. 21 TFUE-, libre circulación de trabajadores -art. 45 TFUE y art. 28 Acuerdo EEE-, libertad de establecimiento -art. 49 TFUE y art. 31 Acuerdo EEE-, libre prestación de servicios -art. 56 TFUE y art. 36 Acuerdo EEE- y libre circulación de capitales -art. 63 TFUE y art. 40 Acuerdo EEE-; dichas infracciones a los mencionados tratados se basan en que el modelo 720 impone un régimen de declaración fiscal discriminatorio y desproporcionado, lo cual también contraviene la propia jurisprudencia del TJUE. Así, tal régimen de declaración fiscal, anejo al ya referido modelo 720, se caracteriza por

las siguientes notas: 1º el establecimiento de multas pecuniarias fijas por incumplir las obligaciones de información, objeto del antedicho modelo, aplicándose igualmente tal régimen sancionador, en caso de su presentación extemporánea, con un condicionado diferente a las del régimen general por infracciones similares establecido en la LGT, 2º la tributación de las ganancias patrimoniales no justificadas, consecuencia de la no presentación -o, en su caso, presentación extemporánea- del referido modelo, supone que la administración no admita la prueba que acredite la propiedad de dichos activos, no declarados, desde un determinado ejercicio fiscal -ello dificulta que pueda acudir a la figura de la prescripción de la deuda tributaria- y 3º una multa pecuniaria proporcional sobre las citadas ganancias patrimoniales no justificadas, asociada a esa falta de presentación -o, en su caso, presentación extemporánea- del citado modelo.

Según razona el referido Dictamen, redactado por la Comisión UE, las anteriores notas, propias del régimen de declaración fiscal establecido por el citado modelo 720, incumplen las obligaciones que incumben a nuestro país, en virtud de los artículos 21, 45, 49, 56 y 63 TFUE, amén de los arts. 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo EEE; no dejan de ser significativas, desde luego, las palabras con las cuales la Comisión cierra, a modo de punto final, el citado Dictamen: esto es, “En aplicación de lo dispuesto en el art. 258, párrafo primero, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, la Comisión invita al Reino de España a que adopte las medidas requeridas para ajustarse al presente dictamen motivado en el plazo de dos meses a partir de la recepción del mismo. Hecho en Bruselas, el 15.2.2017”. Poco más y mejor se puede añadir; es evidente el ánimo conciliador y amistoso que denotan esas palabras, antes expuestas, que translucen una clara y manifiesta voluntad, por parte de las autoridades comunitarias, encaminada a evitar todo conflicto, irracional y absurdo, con nuestros sucesivos gobiernos.

Una vez dedicadas algunas ideas al antedicho Dictamen, clave, por otro lado, para entender la postura de la UE con respecto a la problemática jurídica, derivada de la obligación de declarar bienes y derechos, sitos en el extranjero -modelo 720-, examinaremos otro elemento, igualmente destacado; esto es, el Recurso de incumplimiento, formulado ante el TJUE, de 23 de octubre de 2019, siendo partes en el mismo la Comisión Europea/Reino de España [asunto n.º C-788/19]. La Comisión UE, al interponer dicho recurso de incumplimiento, ya admitido formalmente por el TJUE, retoma los mismos argumentos, utilizados previamente en su precitado Dictamen; la esencia de este asunto vuelve a repetirse, de modo que Bruselas busca la manera de encontrar una solución negociada a la disputa. En suma, la UE considera que

la citada obligación de declarar bienes y derechos, sitios en el extranjero, objeto del tantas veces repetido modelo 720, incumple el derecho emanado de tal organización internacional; y, ello, al establecer dicha declaración un régimen sancionador, consistente en la calificación de los activos, no declarados, como ganancias patrimoniales, así como un sistema de multas pecuniarias fijas y, por último, la no admisión de la figura jurídica de la prescripción. Tal cuadro legal, fruto de la citada obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, comporta una restricción, ilegal, de las Libertades Fundamentales, así como de los Derechos, objeto de reconocimiento por parte de la UE -esto es, el TFUE y Acuerdo EEE-; la citada obligación de declarar, encarnada en el referido modelo 720, tampoco es medio idóneo para alcanzar una serie de fines legítimos -es decir, entre otros, el de la prevención y lucha contra la elusión y evasión, fiscales-.

La causa de tal idoneidad es el carácter absolutamente desproporcionado de tal obligación de declarar, con un régimen sancionador, claramente discriminatorio, que, además, debido a su extraordinaria onerosidad, difiere muy considerablemente del establecido para aquellos supuestos en los que los bienes y derechos, no declarados, se ubican en España. En línea con lo ya expuesto, entendemos de interés que reproduzcamos aquí el apartado, titulado “Motivos y principales alegaciones”, incluido en el precitado texto del recurso de incumplimiento, ya citado, a la vista de la concreción y claridad de sus argumentos; pues bien, afirma tal recurso, en el citado apartado, lo siguiente:

“La normativa tributaria española impone a los residentes fiscales en España una obligación de declarar determinados bienes y derechos situados en el extranjero a través de un formulario de declaración fiscal (<Modelo 720>). En caso de incumplimiento o de cumplimiento incorrecto de dicha obligación, se aplica un régimen sancionador específico.

La Comisión llega a la conclusión que las sanciones que consisten en la calificación de los activos como ganancias patrimoniales, la inaplicación de las reglas normales de la prescripción y las multas pecuniarias fijas, constituyen una restricción a las libertades fundamentales del TFUE y del EEE. Aunque en principio estas medidas puedan ser adecuadas para alcanzar los objetivos perseguidos que son la prevención y la lucha contra la elusión y el fraude fiscal, resultan desproporcionadas”. No es tampoco un matiz baladí que dicho recurso de incumplimiento, presentado ante el TJUE, formule también otra pretensión, amén de las estrictamente jurídicas o de petición de parte sobre el fondo de la disputa o Litis; esto es, la de la condena en costas para el Reino de España, la cual se justifica, sin duda, por la conducta, poco conciliadora, de los sucesivos gobiernos españoles.²²

Por otro lado, a la vista de los argumentos expresados por la Comisión UE, tanto en el precitado Dictamen como en su ulterior recurso de incumplimiento, destaca un punto clave; esto es, el de determinar cuál es el contenido de las libertades fundamentales de la UE, desde la perspectiva fiscal, tanto directa como indirecta; así, en primer lugar, el mercado interior de la UE implica, conforme al tenor del art. 26 TFUE, lo siguiente: “un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los tratados”. Además, a efectos del precitado Mercado Único, conviene decir que esas cuatro libertades, fundamentales, van acompañadas de una política de desregulación y libre competencia, amén de una serie de políticas comunes, a instancias de la UE -es decir, política agraria y comercial, comunes, junto con la de transportes y coordinación de las políticas macroeconómicas-; así mismo, toda la normativa vigente para el citado Mercado será igualmente aplicable al Espacio Económico Europeo (EEE). Es necesario subrayar que dichas libertades fundamentales presentan algunas excepciones, las cuales se establecen por el TJUE; tales excepciones estarían fundamentadas sobre las siguientes exigencias: la de probar el fraude y elusión fiscal, la de mantener la eficacia de los controles fiscales, la de prohibir la doble imposición -principio de congruencia- y la de la proporcionalidad -es decir, la acción comunitaria no podrá ir más allá de lo estrictamente necesario para cumplir sus objetivos-.²³

Asunto relevante es el de la necesaria proporcionalidad, con respecto a las sanciones que puede imponer un Estado miembro cuando alguno de sus nacionales incumpla las obligaciones fiscales por él establecidas; en línea con lo dicho, el TJUE censura, con carácter general, aquellas normas tributarias excesivas, por cuanto establecen unas cargas procedimentales formales para el contribuyente que son completamente discordes con una mínima lógica o racionalidad. Como ya se ha reseñado en párrafos anteriores, la UE reconoce el derecho de los Estados miembros a sancionar a cuantos contribuyentes incumplan sus respectivos deberes fiscales, ya se trate de los fijados por la propia autoridad estatal ya de aquellos otros, armonizados, que proceden de la autoridad comunitaria. En todo caso, las sanciones, impuestas por los Estados miembros, han de ser, en todo momento, proporcionadas, sin incurrir en exceso alguno que supere su finalidad y, al tiempo, disuasorias; para una mayor concreción, procede aludir a la SsTJUE, de 12 de julio de 2001 (asunto 262/99) y de 10 de junio de 1990 (asunto 326/88). El principio de proporcionalidad sirve como instrumento de control de una excesiva discrecionalidad, por parte del Poder Público, en cuyo caso dicho Poder actuaría injustamente; tal principio asegura el derecho a la defensa, de cara al particular, frente a toda conducta abusiva e ilegítima de la autoridad, ya estatal ya de la UE.²⁴

Es necesario dedicar algunas palabras a otro de los principios comunitarios más destacados; esto es, el de la no discriminación. El proceso integrador europeo ha ido siempre marchando bajo la senda de la igualdad, vía la interdicción de toda forma de discriminación; así, se fue imponiendo el principio de no discriminación en base al principio de la cláusula de la nacionalidad, una vez los sucesivos Estados europeos fueron integrándose vía las primeras instituciones comunitarias. Tal ausencia de discriminación era lo que permitía la existencia de un mercado, entonces, a escala europea, integrado de manera ágil y eficaz, en base a las propias necesidades del mismo; es decir, la ausencia de discriminación era apreciada como un elemento clave que, desde un punto de vista económico, facilitaría el éxito de un mercado europeo, a idéntica escala. Se trata, pues, hoy día, de garantizar que no rija ningún tipo de medida restrictiva, de carácter discriminatorio, salvo en aquellos casos, debidamente justificados.²⁵

IV. CONCLUSIONES

Como hemos expuesto en las líneas precedentes, la obligación de declarar los bienes y derechos, sitios en el extranjero, vía el consabido modelo 720, es una de las cuestiones, de índole jurídico tributaria, que ha levantado mayor polémica; y, ello, dado que la propia UE, a través de su Comisión, ya hizo saber a nuestros sucesivos gobiernos que dicha obligación de declarar podía ser contraria al Derecho emanado de la citada organización internacional. En línea con lo reseñado, España, como país miembro de la UE, ha de someterse a la normativa que allí se establezca.

La actitud de las autoridades comunitarias en este asunto ha sido extraordinariamente prudente y conciliadora, evitando todo tipo de enfrentamiento directo que alejase cualquier posibilidad de arreglo amistoso entre ambas partes; en cambio, el gobierno español de la época no ofreció las necesarias y suficientes explicaciones a las autoridades comunitarias, a favor de dicha obligación de declarar. Tal conducta, poco conciliadora por parte de los sucesivos gobiernos patrios, motivó que la Comisión UE no tuviera más remedio que acudir al TJUE, formulando ante el mismo el respectivo recurso de incumplimiento contra el Reino de España.

El núcleo del desacuerdo de Bruselas con la citada normativa, sobre la obligación de declarar bienes y derechos, sitios en el extranjero -modelo 720-, se centra en los siguientes puntos: 1º las ganancias patrimoniales no justificadas, fruto de la falta de declaración de tal modelo -o-, en su caso, la declaración extemporánea del mismo-, aparecen como imprescriptibles, 2º la imposición de una multa pecuniaria fija del 150 % en caso de no

presentarse dicho modelo en tiempo y forma o, en su caso, hacerlo de manera extemporánea y 3º el establecimiento de una multa pecuniaria proporcional sobre dichas ganancias patrimoniales no justificadas, asociadas a tales bienes y derechos, no declarados, sitos en el extranjero. En suma, las autoridades comunitarias entienden que tal régimen legal, relativo a la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, establecido por nuestro país, es distinto -y, a la vez, mucho más oneroso- que el vigente, cuando se omite la declaración de bienes y derechos, sitos en España; tal diferencia de tratamiento resulta discriminatoria y desproporcionada, amén de irrazonable e incompatible con el Derecho de la UE.

Bruselas está de acuerdo, como no podría ser de otra manera, en que los respectivos países miembros desarrollen las herramientas legislativas necesarias para defenderse frente a la evasión, fraude y elusión fiscal; pero, dicha posibilidad no es una especie de “patente de corso”, por el cual las correspondientes autoridades nacionales puedan hacer “de su capa un sayo”. En el caso de la citada obligación de declarar, conforme al modelo 720, las autoridades comunitarias entienden que no estamos ante una actuación lícita y correcta de nuestros gobernantes, dado que dicha obligación atenta contra el libre movimiento de personas y capitales, amén del propio derecho de establecimiento, igualmente reconocido a escala comunitaria; así, tal obligación de declarar podría afectar negativamente a las decisiones de cualquier operador jurídico, en el ámbito del mercado único de la UE, a la vista del carácter extraordinariamente oneroso y discriminatorio establecido por el legislador español con respecto a la no declaración de los bienes y derechos, sitos fuera del país.

Es lícito, por supuesto, que los Estados traten de luchar, con las más eficaces herramientas jurídicas, contra la “gran amenaza” ante la cual deben enfrentarse, fruto de la economía, globalizada y digital de nuestros días -esto es, la evasión, fraude y elusión fiscal-. Las autoridades comunitarias reconocen tal derecho a los Estados miembros, como no podría ser de otro modo, en cuanto atributo propio e inherente a su respectiva condición de sujetos soberanos del Derecho Internacional; pero, sin perjuicio de ello, tales medidas, jurídico legales, adoptadas por las autoridades estatales para “defender” la correspondiente Hacienda Pública, han de someterse a ciertos límites, razonables, de modo que se asegure su compatibilidad con las exigencias y obligaciones del Mercado Único de la UE y el Derecho, emanado de la misma.

La tutela de los derechos, a favor del Erario público, no admite -o, al menos, no debería admitir- ningún tipo de atajo, ilícito, por parte de los Poderes Públicos; recordemos que el art. 9 CE 1978 advierte contra cualquier veleidad

en el sentido, antes expuesto, cuando indica que la totalidad de Poderes Públicos, así como la propia ciudadanía, ha de someterse al ordenamiento jurídico en vigor; ello incluye, como tampoco podría ser de otra manera, el texto constitucional, hoy vigente, aprobado por referéndum popular en 1978. La Ley, en sentido amplio, obliga a todos, sin excepciones; nadie puede estar por encima de la Ley y el Derecho, puesto que, en otro caso, hablaríamos de un régimen jurídico democrático contrario a los valores, esenciales, sobre los cuales se conforma el actual régimen constitucional español -esto es, libertad, igualdad, justicia y pluralismo político-.

Así mismo, es necesario echar la vista atrás, en orden a que tengamos claro el por qué y cómo de la citada obligación de declarar bienes y derechos, sitos en el extranjero; tal ejercicio de memoria, siempre sano, nos permitirá entender mejor qué “claves” explican, con mayor hondura que ninguna otras, dicha obligación de declarar. El real decreto 12/2012, de 30 de marzo, en cuya virtud se introducen distintas medidas tributarias y administrativas, dirigidas a reducir el déficit público -tradicionalmente, crónico y excesivo-, establece la antedicha DTE; tal incentivo al afloramiento de rentas, bienes y derechos, hasta entonces ocultos a la Hacienda Pública, venía acompañado de la precitada obligación de declarar, en adelante, los bienes y derechos, sitos en el extranjero. Tal medida que tremendamente polémica, tanto en el plano doctrinal como en el del propio debate político; pero, más allá de la tacha, en cuanto al uso de una deficiente técnica legislativa, establecido por el TC en su sentencia sobre el mencionado RD, conviene efectuar una matización: esto es, como bien señaló dicho Tribunal, no es lícito que se sacrifiquen los principios, constitucionalmente establecidos por nuestra vigente CE, con respecto a la materia tributaria, a través de su art. 31 y concordantes.

Incumplir dicha obligación de información, ocultando tales bienes y derechos, ubicados en el extranjero, tiene consecuencias; la primera de ellas, el establecimiento de un fortísimo régimen sancionador, diferente y mucho más gravoso que el aplicable cuando lo no declarado son bienes y derechos, sitos en España. Además de las citadas sanciones, de importe más que considerable, no informar de tales bienes y derechos, en el extranjero, implica otro negativo efecto: esto es, el de presumir que las rentas, no declaradas, pertenecen al último periodo de entre los no prescritos. Es decir, que, si el contribuyente decide no declarar en ningún caso tales bienes y derechos, ubicados fuera de territorio español, corre un grave riesgo, ad infinitum, vía la citada no prescripción de las referidas rentas ocultas; esto es, que Hacienda Pública española descubra, más pronto que tarde, su situación irregular, recayendo sobre dicho infractor todo el peso de la Ley.

Recordemos que las distintas administraciones tributarias estatales tienden a cooperar y colaborar cada vez más; y, ello, por una razón más que evidente: la cooperación y colaboración mutua entre los Estados es la más rápida y eficaz manera de luchar, todos, al unísono, contra el fraude y la evasión fiscal -especialmente, en el ámbito internacional-, protegiendo así las correspondientes recaudaciones de las respectivas Haciendas Públicas; precisamente, la creciente importancia de esos mecanismos de cooperación y colaboración, mutuas, en donde los Estados comparten información sobre los respectivos contribuyentes, es un elemento a tener en cuenta. Así, podemos preguntarnos si tiene algún sentido y justificación, desde el punto de vista del principio de la proporcionalidad, que un Estado, disponiendo de dichos mecanismos, aplique tal régimen legal, previsto en el caso del citado modelo 720; más, aún, cuando se sospecha que éste puede contravenir tanto nuestro Derecho interno como las libertades y derechos fundamentales, declarados por la UE, amén del libre movimiento de personas, mercancías y capitales, vigentes en el seno del mercado único comunitario. Además, en el caso de la referida Unión, ya existen una serie de instrumentos, cada vez más reforzados, donde los países miembros tienen el deber de compartir información fiscal y tributaria de sus respectivos nacionales.

Salta a la vista que la citada obligación de informar sobre los bienes y derechos, sitios en el extranjero -modelo 720-, plantea numerosas dudas en cuanto a su legalidad; no ya solo desde el punto de vista del propio derecho interno español, conforme hemos indicado previamente sino, también, bajo el prisma del derecho emanado de la UE. A mayor abundamiento, el derecho, procedente de la referida Unión, presenta un efecto directo, ocupando también un orden de prelación preferente con respecto a nuestro propio derecho interno. Las resoluciones judiciales, hasta ahora dictadas, con respecto a la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero -modelo 720-, tienen un mismo tenor; esto es, el de confirmar su ilicitud, según la propia normativa española y la de la UE. Sin perjuicio de ello, no cabe recaudar a cualquier precio; es decir, contraviniendo el Ordenamiento Jurídico, tanto propio como ajeno. La administración tributaria ha de actuar siguiendo una senda respetuosa con, en primer lugar, la propia Ley -y, más, aún, de nuestra CE 1978-, luego, el principio de legalidad y seguridad jurídicas y, por último, el propio catálogo de derechos y garantías, reconocidos al contribuyente. En todo caso, el Recurso de Incumplimiento, ya formulado por Bruselas contra el Reino de España, a cuenta de dicha obligación de declarar, se resolverá, muy probablemente, en nuestra contra; ello perjudicará la imagen internacional de nuestro país, de cara, sobre todo, a los inversores internacionales, amén de venir acompañado de una fuerte sanción económica. Lo deseable, pues, sería que ambas partes

hiciesen todo lo posible para encontrar un arreglo, extrajudicial, adecuado y justo, fruto de la pertinente negociación y consenso; en todo caso, recuérdese que la UE parte de un claro principio: esto es, el de que los Estados miembros y las Instituciones comunitarias actúen, respectivamente, de manera coordinada entre sí, siempre en el ejercicio legítimo de sus correspondientes competencias y con el máximo respeto por la normativa, emanada de la citada organización internacional.

V. BIBLIOGRAFÍA

- BIZIOLI, G. (2015), “El principio de no discriminación”, en DI PIETRO, A. y THOMAS, T., *Los principios europeos de derecho tributario*, Atelier Libros jurídicos, Barcelona, pp. 157-184.
- FORNIELES GIL, Á. (2015), “El principio de proporcionalidad”, en DI PIETRO, A. y THOMAS, T., *Los principios europeos de derecho tributario*, Atelier Libros jurídicos, Barcelona, pp. 135-153.
- JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L’HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. (2020), “La imprescriptibilidad de las rentas afloradas por la presentación tardía del Modelo 720 ante la libertad de circulación de capitales. Análisis del Auto del Tribunal de Justicia de Cataluña de 30 de junio de 2020 por la que se plantea la cuestión prejudicial C-330/20”, *Nueva Fiscalidad*, nº 4, octubre-diciembre, pp. 231-232.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2016), “La construcción del Derecho Internacional Tributario”, *Crónica Tributaria*, nº 160, pp. 95-112.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2016), “Spunti ricostruttivi del Diritto Internazionale Tributario”, *Diritto e Pratica Tributaria*, nº 2, pp. 433-464.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2016), “Las normas generales del derecho internacional ante el objetivo de combatir la evasión fiscal”, *Cuadernos de derecho transnacional*, vol. 8, nº 2, pp. 266-269, <https://doi.org/10.20318/cdt.2016.3259>
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2017), “Alcance del deber general de colaboración entre Estados en la lucha contra el fraude fiscal”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 173, pp. 180-191.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2017), “Globalización en el deber de cooperación entre administraciones tributarias ante la persistencia de los paraísos fiscales”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 8, pp. 17-19.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2017), “El papel de la residencia, no residencia, nacionalidad y extranjería en la configuración de las actuales figuras

- tributarias”, *Cuadernos de derecho transnacional* (marzo 2017), vol. 9, nº 1, pp. 258-259, <https://doi.org/10.20318/cdt.2017.3620>
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2017), “Lagunas en el Derecho tributario de la Unión Europea”, *Cuadernos de derecho transnacional*, vol. 9, nº 2, pp. 375-407, <https://doi.org/10.20318/cdt.2017.3878>
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2018), “Recorrido transnacional de la soberanía tributaria”, *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 10, nº 1, p. 314, <https://doi.org/10.20318/cdt.2018.4124>
- MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (2016), *Instituciones y derecho de la unión europea*, Tecnos, Madrid.
- MANZANO SILVA, E. (2017), “Principios del Ordenamiento Tributario”, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones adaptadas al EEES*, Tecnos, Madrid.
- MANZANO SILVA, E. (2017), “Extinción de la deuda tributaria y garantías del crédito tributario”, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones adaptadas al EEES*, Tecnos, Madrid.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. (2020), “Análisis de la STSJ de Extremadura 85/2020, de 27 de febrero. El carácter desproporcionado del régimen sancionador del modelo 720, ¿un anticipo de la próxima sentencia del TJUE?”, *Nueva Fiscalidad*, nº 2, abril-junio, pp. 297-309.
- SERRANO ANTÓN, F. (2019), *Manual de derecho tributario de la Unión Europea*, Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, Madrid.
- SOTO BERNABEU, L. (2020), “Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, enero-marzo.

Webgrafía

- DE LA FUENTE, J. (2018), “Notas críticas sobre el modelo 720”, en [https://www.elnotario.es/practica-juridica/8363-notas-criticas-sobre-el-modelo-720?tmpl=component&print=1&layout=default&page=\[consultado el 12 de febrero de 2021\]](https://www.elnotario.es/practica-juridica/8363-notas-criticas-sobre-el-modelo-720?tmpl=component&print=1&layout=default&page=[consultado el 12 de febrero de 2021]).
- DE LA FUENTE, J. (2018), “Nociones básicas y defensa de la planificación internacional”, en <https://www.elnotario.es/index.php/hemeroteca/revista-78/practica-juridica/8513-nociones-basicas-y-defensa-de-la-planificacion-fiscal-internacional> [consultado el 12 de febrero de 2021].

ESCANDÓN RUBIO, I. y LITA FERRIOLS, E. (2012), “Cuestiones controvertidas al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, <http://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/controvertidas-situados-extranjero-468246474> [consultado el 24 de febrero de 2021].

GÓMEZ TABOADA, J. (2015), “Granada, 26 de mayo de 2015: un antes y después en el modelo 720”, en <https://www.elnotario.es/hemeroteca/revista-62/4128-granada-26-de-mayo-de-2015-un-antes-y-un-despues-en-el-modelo-720> [consultado el 12 de febrero de 2021].

JIMÉNEZ BLANCO, J. (2020), “El modelo 720: estado de la cuestión”, <https://www.elnotario.es/practica-juridica/9884-el-modelo-720-estado-de-la-cuestion?tmpl=component&print=1&layout=default=page> [consultado el 9 de marzo de 2021].

http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-234_es.htm

https://europa.eu/rapid/press-release_IP-19-2774_es.htm, [consultado el 18 de febrero de 2021]

<https://vlex.es/> [consultada el 28 de febrero de 2021]

Relación de Jurisprudencia

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

STJUE, de 10 de junio de 1990 (asunto 326/88)

STJUE, de 12 de julio de 2001 (asunto 262/99)

STJUE, de 11 de octubre de 2007 (Asunto C-451/05)

STJUE, de 11 de junio de 2009 (asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08)

STJUE, Gran Sala, de 26 de enero de 2010 (asunto C-118/2008)

STJUE, de 15 de septiembre de 2011 (C-132/10)

STJUE, de 31 de mayo de 2018 (asunto C-190/17)

Tribunal Constitucional

STC 99/1987, de 11 de junio

STC 126/1987, de 16 de julio
STC 178/1989, de 2 de noviembre
STC 273/2000, de 15 de noviembre
ATC 72/2008, de 26 de febrero
STC 136/2011, de 13 de septiembre
STC 145/2013, de 11 de julio
STC 270/2015, de 17 de diciembre
STC 73/2017, de 8 de junio de 2017

Tribunal Supremo

ATS, Sala de lo Contencioso administrativo, de 2 de julio de 2020. Rec. nº 6201/2019

ATS, Sala de lo Contencioso administrativo, Nº 6201/2019, de 2 de julio de 2020. Rec. nº 1124/2020

ATS, Sala de lo Contencioso administrativo, Nº 6201/2019, de 2 de julio de 2020. Rec. nº 6410/2019

Audiencia Nacional

SAN, Sala de lo Penal, Secc. 4ª, Nº 12/2020, de 21 de septiembre

Tribunales Superiores de Justicia

STSJ Castilla-León, Sala de lo contencioso, nº 1073/2018, de 28 de noviembre

STSJ Cataluña, Sala de lo contencioso, nº 572/2019, de 20 de mayo

STSJ Extremadura, Sala de lo contencioso, nº 268/2019, de 18 de julio

STSJ Extremadura, Sala de lo contencioso, nº 227/2019, de 22 de julio

STSJ de Extremadura, Sala de lo contencioso, nº 85/2020, de 27 de febrero

ATSJ Cataluña, Sala de lo contencioso, de 30 de junio. Rec. nº 994/2020

STSJ Castilla-León, Sala de lo contencioso, nº 1073/2018, de 28 de noviembre

Resoluciones TEAC

Resolución TEAC 0/00529/2016/00/00, de 14 de febrero de 2019

Resoluciones vinculantes de la DGT

Resolución vinculante DGT V1434-17, de 6 de junio de 2017, titulada: “Consecuencias presentación extemporánea modelo 720 sin requerimiento de la administración”

NOTAS

- 1 Abogado, Ilustre Colegio de Abogados de Jaén.
- 2 LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2017), “El papel de la residencia, no residencia, nacionalidad y extranjería en la configuración de las actuales figuras tributarias”, *Cuadernos de derecho transnacional*, vol. 9, nº 1, pp. 258-259.
- 3 ESCANDÓN RUBIO, I. y LITA FERRIOLS, E. (2012), “Cuestiones controvertidas al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, <http://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/controvertidas-situados-ex-tranjero-468246474> [consultado el 24 de febrero de 2021].
- 4 GÓMEZ TABOADA, J. (2015), “Granada, 26 de mayo de 2015: un antes y después en el modelo 720”, en <https://www.elnotario.es/hemeroteca/revista-62/4128-granada-26-de-mayo-o-de-2015-un-antes-y-un-despues-en-el-modelo-720> [consultado el 12 de febrero de 2021]; el autor explica que, ya desde 2014, la Comisión Europea empezó a tener noticias sobre la citada obligación de declarar, a la vista de las numerosas denuncias interpuestas ante las pertinentes instancias comunitarias contra tal normativa –es decir, la Ley, tantas veces citada ya, 7/12, de 29 de octubre-. El autor denuncia que no cabe utilizar ningún tipo de atajo –aún, ilícito- contra cualquier clase de fraude fiscal, dado que la administración pública también se somete, como la ciudadanía y el resto de los poderes públicos, al ordenamiento jurídico y los principios generales que lo inspiran –léase, prescripción, seguridad jurídica, proporcionalidad y alcance no confiscatorio, por destacar solo algunos-. El título del artículo se explica porque fue precisamente en Granada, tal día como hoy, pero el 26 de mayo de 2015, que la delegación de la AEAT, abierta en la referida capital, incoó la primera acta, acompañada de la respectiva sanción, contra un jubilado, emigrante en Suiza, que no había declarado al fisco patrio los ahorros que tenía todavía allí depositados; pero, tal vez, lo más destacable es que dicho sancionado demostró, documentalmente, la posesión de dichos fondos en el país helvético ¡desde 2007!, por lo cual se debería haber aplicado la figura de la prescripción, lo cual no sucedió.
- 5 DE LA FUENTE, J. (2018), “Notas críticas sobre el modelo 720”, en [https://www.elnotario.es/practica-juridica/8363-notas-criticas-sobre-el-modelo-720?tmpl=component&print=1&layout=default&page=\[consultado el 12 de febrero de 2021\]](https://www.elnotario.es/practica-juridica/8363-notas-criticas-sobre-el-modelo-720?tmpl=component&print=1&layout=default&page=[consultado el 12 de febrero de 2021]).
- 6 Véase la nota de prensa, de 15 de febrero de 2017, donde la Comisión UE informa del antedicho dictamen motivado, dirigido al Reino de España: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-234_es.htm
- 7 El resumen del referido recurso de incumplimiento obra en el DOCE, de 23 de diciembre de 2019 (2019/C 432/35), siendo las partes en el mismo la Comisión UE y el Reino de España; por otro lado, el citado comunicado de prensa, emitido por la Comisión Europea, se haya disponible en: https://europa.eu/rapid/press-release_IP-19-2774_es.htm [consultado el 18 de febrero de 2021].

- 8 DE LA FUENTE, J. (2018), “Nociones básicas y defensa de la planificación internacional”, en <https://www.elnotario.es/index.php/hemeroteca/revista-78/practica-juridica/8513-nociones-basicas-y-defensa-de-la-planificacion-fiscal-internacional> [consultado el 12 de febrero de 2021].
- 9 DE LA FUENTE, (2018).
- 10 SOTO BERNABEU, L. (2020), “Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, enero-marzo, p. 173; a mayor abundamiento, véase la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1434-17, de 6 de junio de 2017, titulada: “Consecuencias presentación extemporánea modelo 720 sin requerimiento de la Administración”. Por otro lado, con respecto a si existe, o no, una norma de derecho internacional general –léase, costumbre o principio general del derecho-, que establezca un deber de los Estados de cooperar entre sí a la hora de aplicar y recaudar los tributos, aprobados por otro país extranjero, véase LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2017), “Globalización en el deber de cooperación entre administraciones tributarias ante la persistencia de los paraísos fiscales”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 8, pp. 17-19.
- 11 MANZANO SILVA, E. (2017), “Principios del Ordenamiento Tributario”, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones adaptadas al EEES*, Tecnos, Madrid, pp. 212-213.
- 12 MANZANO SILVA, E. (2017), “Extinción de la deuda tributaria y garantías del crédito tributario”, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones adaptadas al EEES*, Tecnos, Madrid, pp. 394-399.
- 13 MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. (2020), “Análisis de la STSJ de Extremadura 85/2020, de 27 de febrero. El carácter desproporcionado del régimen sancionador del modelo 720, ¿un anticipo de la próxima sentencia del TJUE?”, *Nueva Fiscalidad*, nº 2, abril-junio, pp. 297-309.
- 14 JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L’HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. (2020), “La imprescriptibilidad de las rentas afloradas por la presentación tardía del Modelo 720 ante la libertad de circulación de capitales. Análisis del Auto del Tribunal de Justicia de Cataluña de 30 de junio de 2020 por la que se plantea la cuestión prejudicial C-330/20”, *Nueva Fiscalidad*, nº 4, octubre-diciembre, pp. 231-232.
- 15 Todas las resoluciones judiciales, aquí citadas, constan en la base de datos jurídica on line, solo para suscriptores, <https://vlex.es/> [consultada el 28 de febrero de 2021].
- 16 JIMENEZ-VALLADOLID DE L’HOTELLERIE-FALLOIS, (2020), pp. 233-236.
- 17 JIMÉNEZ BLANCO, J. (2020), “El modelo 720: estado de la cuestión”, <https://www.elnotario.es/practica-juridica/9884-el-modelo-720-estado-de-la-cuestion-n?tmpl=component&print=1&layout=default=page> [consultado el 9 de marzo de 2021].
- 18 LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2017), “Alcance del deber general de colaboración entre Estados en la lucha contra el fraude fiscal”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 173, pp. 180-191. Para un estudio más detallado de las relaciones entre, de un lado, Derecho Internacional Tributario, cuya fuente son las normas internacionales y, del otro, el Derecho Tributario Internacional, construido sobre normas nacionales, así como las conexiones de ambos conceptos con la soberanía y fiscalidad internacional, véase LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2016), “La construcción del Derecho Internacional Tributario”, *Crónica Tributaria*, nº 160, pp. 95-112. El citado autor distingue, igualmente, entre el derecho comunitario originario, cuyo origen está en los Tratados internacionales fundacionales constitutivos de las sucesivas organizaciones europeas y el derivado, emanado de las diversas instituciones, también con rango internacional, que, a lo largo del tiempo, han ido formando parte de lo que hoy conocemos como UE.
- 19 SERRANO ANTÓN, F. (2019), *Manual de derecho tributario de la Unión Europea*, Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, Madrid, pp. 16-23.
- 20 LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2017), “Lagunas en el Derecho tributario de la Unión Europea”, *Cuadernos de derecho transnacional*, vol. 9, nº 2, pp. 375-407.
- 21 LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2016), “Las normas generales del derecho internacional ante el objetivo de combatir la evasión fiscal”, *Cuadernos de derecho transnacional*, vol. 8, nº 2, pp. 266-269. La soberanía de los Estados, en este momento, no es monolítica, sino que, más bien, está formada por un conjunto de competencias, diversas y limitadas, de la cual cada uno de ellos dispone libremente; desde un punto de vista más amplio, vid. LÓPEZ ESPADAFOR,

- C. M. (2018), “Recorrido transnacional de la soberanía tributaria”, *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 10, nº 1, p. 314. Todo esto iría en línea con la desordenada evolución que ha sufrido la fiscalidad internacional; en tal sentido, vid. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2016), “Spunti ricostruttivi del Diritto Internazionale Tributario”, *Diritto e Pratica Tributaria*, nº 2, pp. 433-464.
- 22 El citado recurso de incumplimiento, al cual aluden, con carácter general, los arts. 258 a 260 TFUE, se encuentra publicado en el DOUE, de 23 de diciembre de 2019 (2019/C 432/35). MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (2016), *Instituciones y derecho de la unión europea*, Tecnos, Madrid, pp. 564-468: nótese que, como bien advierten los autores, el citado recurso de incumplimiento es, en realidad, la última ratio mediante la cual la UE puede imponer su voluntad a aquellos Estados miembros que se empeñan en incumplirla; tal instrumento permite que prevalezca el interés comunitario sobre el particular de esos Estados, reacios a cumplir el derecho de la UE. El citado incumplimiento consistirá en que un determinado Estado infrinja determinada obligación, impuesta por el Derecho de la UE, considerado en su conjunto; dicho incumplimiento podrá ser de carácter omisivo o, por el contrario, un concreto hacer, en forma de comportamiento positivo, imputables, respectivamente, en uno y otro caso, a un concreto Estado miembro.
- 23 SERRANO ANTÓN, (2019), pp. 74-82. El EEE se compone de los 28 estados miembros de la UE, más Noruega, Islandia y Liechtenstein.
- 24 FORNIELES GIL, Á. (2015), “El principio de proporcionalidad”, en DI PIETRO, A. y THOMAS, T., *Los principios europeos de derecho tributario*, Atelier Libros jurídicos, Barcelona, pp. 135-153.
- 25 BIZIOLI, G. (2015), “El principio de no discriminación”, en DI PIETRO, A. y THOMAS, T., *Los principios europeos de derecho tributario*, Atelier Libros jurídicos, Barcelona, pp. 157-184.