

LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL: ¿CUALQUIER MEDIO ES VÁLIDO? MODELO 720 Y LA VULNERACIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

María Pilar ZAPATA GARCÍA
Universidad de Valladolid.

Resumen: En 2012 se adoptaron en España un paquete de medidas contra el fraude fiscal donde se incluyó la obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero, mediante el modelo 720. Aun siendo una obligación amparada por el derecho a la persecución del fraude, su articulación se ha efectuado de manera tan deficiente y desproporcionada que restringe injustificadamente las libertades básicas de circulación en la Unión Europea. Por ello la Comisión Europea ha iniciado un procedimiento de infracción contra España, por la posible vulneración del Derecho de la Unión Europea. En este trabajo, analizamos los puntos conflictivos de esta medida comparándolos con otros casos ya analizados en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Palabras clave: Derecho de la Unión Europea, bienes situados en el extranjero, fraude fiscal, modelo 720.

Summary: In 2012, a package of measures against tax evasion was adopted in Spain, including the obligation to inform on goods and rights abroad, using form 720. Even being an obligation covered by the right to fight against fraud, its articulation has been done in such a deficient and disproportionate way that it unjustifiably restricts the fundamental freedoms of circulation in the European Union. That is why the European Commission has initiated an infringement procedure against Spain for possible breach of European Union law. In this paper, we analyze the conflicting points of this measure comparing them with other cases analyzed already by the European Court of Justice.

Keywords: European Union law, goods and rights abroad, tax evasion, form 720.

Sumario: 1. Lucha contra el fraude fiscal. 2. Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. 3. Vulneración del Derecho comunitario. 4. Referencias bibliográficas

1. LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Según la última encuesta realizada para la población española por el CIS en julio de 2016, el principal problema que existe actualmente en España después del paro, es la corrupción y el fraude fiscal. Por otro lado, según los datos publicados por la Agencia Tributaria (en adelante, AEAT), en 2016 se recaudaron en la lucha contra el fraude 14.883 millones, cifra muy alta pero que representa un 4,8% menos que un año atrás. Ambas cuestiones nos hacen plantearnos que hay que seguir avanzando en la lucha contra el fraude fiscal, pero ¿se puede hacer a cualquier precio?

En sentido técnico-jurídico, el fraude fiscal es toda vulneración de una norma tributaria que supone la existencia de una infracción administrativa y que supone una disminución de ingresos para la Hacienda Pública, en forma de evasión de impuestos o de cualquier otra irregularidad que tenga como consecuencia un beneficio ilícito o no declarado, con consecuencias fiscales. No hay que confundirlo con la evasión fiscal, regulada en el artículo 16 de la LGT,

bajo el título de “simulación”, con la cual se vulnera directamente, normalmente mediante ocultación, la ley tributaria.

No hay duda que en los últimos años España está aumentando el control del fraude con múltiples medidas; mayores declaraciones informativas tanto de contenido financiero como tributario, mayores registros de bienes, aumento de la inspección y del control tributario¹, reducción del límite de pagos en efectivo a 2.500 euros y, sobretodo, acuerdos a nivel europeo e incluso internacional de intercambio automático de información tributaria.

Algunas medidas llevadas a cabo en países de la Unión Europea (en adelante, UE) para combatir el fraude fiscal, son en el caso de Portugal, por ejemplo la << Lotería del IVA >> o sorteo de alta gama organizado por el Estado, dirigido a los contribuyentes que adquieren bienes y/o servicios, donde las participaciones son las facturas donde figura el número de identificación fiscal del contribuyente. En Suecia, la utilización de medios tecnológicos para el control de pagos en efectivo como, por ejemplo, la << caja negra >> asociada a las máquinas registradoras de los establecimientos comerciales. En Alemania, regulación e incentivos para los << mini jobs >>, para evitar que, ante la precariedad, caigan en la economía sumergida. En Italia, la existencia de la *Guardia della Finanza*, cuerpo policial con competencias en el control tributario y la lucha contra la evasión fiscal, controlando sobre todo los tickets de caja y las facturas.

En España durante 2012 se introdujeron una serie de medidas fiscales ante la crisis económica existente, pero sin duda uno de los instrumentos implantados que ha creado más debate y controversia, y a la vez ha provocado como consecuencia un aumento muy importante de la recaudación², es la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero. 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, introduce a través de una nueva disposición adicional de la LGT, una nueva obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero. Pero esta medida está siendo a día de hoy objeto de un procedimiento de infracción contra el Reino de España, promovido por la Comisión Europea, por la posible vulneración del Derecho Comunitario.

¹ Según se observa en el último plan de control tributario de Resolución de 19 de enero de 2017, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2017, la AEAT tiene establecidos como objetivos estratégicos fundamentales y permanentes desde su creación tanto la prevención como la lucha contra el fraude fiscal.

² Los declarantes de bienes en el exterior elevaron un 78% su base imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio tras el proceso de afloramiento de activos. Nota de prensa del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas 20 de septiembre de 2016.

2. DECLARACIÓN INFORMATIVA SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

La Ley 7/2012, en su Artículo 1, introduce una nueva disposición adicional decimoctava en la LGT, con la obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero, (que, como analizaremos a continuación se materializa a través del modelo informativo 720).

El desarrollo reglamentario de esta nueva obligación de información de ámbito internacional se encuentra en los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del 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 aprobados por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGAT), y que han sido introducidos por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la LGT a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

Pero analicemos la imposición de esta obligación desde el principio. Hay que recordar que se aprobó un mes antes de que finalizara el plazo para acogerse a la "Declaración tributaria especial" (en adelante, DTE) o comúnmente conocida como "amnistía fiscal"³. Esta declaración que se presentaba mediante el modelo 750, era una verdadera autoliquidación⁴ y el importe declarado en él goza de la consideración de renta declarada a los efectos previsto en el art. 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF) y el art 121 la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS)⁵. Comúnmente se habla de la teoría de "la zanahoria antes que el palo", esto es, se introducen medidas disuasorias y sancionadoras para incentivar a quienes siendo titulares de bienes no declarados en el extranjero se acogiesen a la regularización fiscal, es decir, por si había quien dudaba de comerse la zanahoria, el legislador enseñó el palo⁶. Conviene insistir en que esta regularización, a través del modelo 750, no supuso ninguna alteración en el funcionamiento normal de la

³ El 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 permite, a través de su disposición adicional primera, que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas mediante la presentación de una declaración tributaria especial.

⁴ Mientras que el modelo 720 es una declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero.

⁵ Con la Ley 7/2012 se modifican también ambos artículos, para establecer que se consideran bienes obtenidos con renta no declarada los que no se hubieran incluido en el modelo 720 y, por lo tanto, serán ganancias patrimoniales no justificadas. El art. 121 se corresponde con el art. 134 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ya derogado.

⁶ Fayos, C., y Tanco, P. (2015): "Modelo 720: el fin no justifica los medios". Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 911.



prescripción, ya que según el informe Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) de 27 de junio de 2012, considera que la DTE no constituía una actuación del contribuyente conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad, por lo que la presentación de la DTE no interrumpió la prescripción de los periodos impositivos a los que hubiera correspondido la renta inicialmente no declarada, ejercicios que siguieron prescribiendo en los plazos legalmente establecidos.

La estrecha relación entre ambas es reconocida por el Consejo de ministros de 22 de Junio de 2012: << Es un complemento perfecto al plan extraordinario de regularización de rentas ocultas aprobado el 30 de marzo, por lo que se pretende la afloración de ingresos procedentes de la del 30 de noviembre>>. Por lo que podría entenderse que es una medida perfectamente justificada, materializando además el deber de información para una aplicación de las obligaciones tributarias. Sin embargo, como indican Escando Rubio y Ferriols Lita⁷, << se coloca al contribuyente que haya ocultado bienes y derechos en el extranjero en la tesitura de optar, antes del 30 de noviembre de este año 2012, por la regularización de su situación tributaria, acogiéndose a la amnistía fiscal, o por arriesgarse ad infinitum a que la Administración tributaria describa su situación y pretenda su regularización y sanción>> .

Al tratarse de una declaración no ligada a ningún impuesto, en lo concerniente a los obligados tributarios, utiliza como criterio delimitador la residencia. No obstante, no puede obviarse lo establecido en el apartado 3 de la disposición adicional decimoctava de la LGT, que preceptúa la posibilidad de que las leyes de los diversos tributos puedan establecer consecuencias específicas en caso de incumplimiento de la obligación de información. El criterio de residencia fiscal es el mismo que se utiliza a efectos del Impuesto sobre las Personas Físicas y para el Impuesto sobre Sociedades⁸.

Por tanto, los obligados a presentar esta declaración, serán las personas físicas o entidades residentes en España, incluidos los territorios forales de País Vasco y Navarra, 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 LGT⁹, que ostenten la condición de titular, representante, autorizado, beneficiario, persona o entidad con poderes de disposición o titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo¹⁰.

⁷ Escandón Rubio, I., y Ferriols Lita, E. (2012): “Controversias al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”. Actualidad Jurídica (1578-956X) supplement, p. 121.

⁸ Al respecto, el artículo 8.1 de la LIRPF establece lo siguiente: << 1. Son contribuyentes por este impuesto: a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español. b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley >>. En la LIS, el artículo 8.1 dispone: << Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas. b) Que tengan su domicilio social en territorio español. c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español>> .

⁹ Art. 35.4 LGT << Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición>> .

¹⁰ Art 4.2 Ley 10/2010. << Se entenderá por titular real: a) Las personas o persona física por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones. b) La

En contra, no tienen obligación alguna de presentar esta declaración, las personas físicas o jurídicas que no sean residentes en España durante el periodo al que se refiere la declaración

En cuanto al contenido de la declaración, el RGAT señala las tres categorías diferentes a informar de bienes y derechos situados en el extranjero:

1.- Cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero, (art 42 bis RGAT):

< < ...vendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a la totalidad de las cuentas de su titularidad, o en las que figuren como representantes, autorizados o beneficiarios, o sobre las que tengan poderes de disposición, o de las que sean titulares reales conforme a lo señalado en el párrafo siguiente, que se encuentren situadas en el extranjero, abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, a 31 de diciembre de cada año. Dicha obligación también se extiende a quienes hayan sido titulares, representantes, autorizados, o beneficiarios de las citadas cuentas, o hayan tenido poderes de disposición sobre las mismas, o hayan sido titulares reales en cualquier momento del año al que se refiera la declaración> > .

2.- Valores, derechos, seguros y rentas, depositadas gestionados u obtenidas en el extranjero, (art. 42 ter RGAT):

< < ...deberán suministrar a la Administración tributaria, mediante la presentación de una declaración anual, información respecto de los siguientes bienes y derechos situados en el extranjero de los que resulten titulares o respecto de los que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, a 31 de diciembre de cada año:

a) Los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica.

b) Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.

c) Los valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y «trusts» o masas patrimoniales que, no obstante carecer de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico.> >

3.- Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, (art. 54 bis RGAT):

< < ... tendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a los bienes inmuebles o a derechos sobre bienes inmuebles, situados en el extranjero, de los que sean titulares o respecto de los que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4

persona o personas físicas que en el último termino posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la UE o de países terceros equivalentes. c) La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 por ciento> > .

de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, a 31 de diciembre de cada año. > >

En los tres casos, (cuentas; valores derechos seguros y rentas; bienes o derechos sobre bienes inmuebles), existirá la obligación de presentarlo cuando los saldos conjuntos de cada bloque sean superiores a 50.000 euros, según el cambio vigente a 31 de diciembre¹¹.

Es importante destacar que los mencionados arts. 42 bis, 42 ter y 54 bis del RGAT, eximen de la obligación de presentar el modelo informativo a las personas jurídicas o entidades residentes en territorio español que tengan registrados en su contabilidad, de forma individualizada y con el detalle reglamentariamente establecido, las cuentas bancarias, valores, derechos, seguros, rentas, inmuebles o derechos sobre los mismos situados en el exterior¹². Luego el debido detalle contable evita la obligación formal adicional de presentar el modelo.

Posteriormente a la Ley 7/2012, y al RGAT, en la ORDEN HAP/72/2013, de 30 de enero, se aprueba el modelo 720 de declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se determina el lugar, forma, plazo y procedimiento para su presentación.

En resumen, la presentación se efectúa por vía telemática a través de Internet, bien por el propio declarante o bien por un tercero que actúe en su representación, en un plazo que se extiende desde el 1 de enero hasta el 31 de marzo del año siguiente¹³. No es necesario reiterar la declaración en años sucesivos si no ha existido un incremento del valor de los elementos declarados por más de 20.000 euros. Si será obligatoria si se transmiten valores o inmuebles incluidos en un anterior Modelo 720.

Sin embargo, tal y como contesto la AEAT en una de sus preguntas frecuentes¹⁴, aunque están articuladas a través de un mismo modelo informativo, existen en realidad tres obligaciones de información que se configuran de manera forma autónoma, en función de los tres tipos de bienes sobre los que hay que informar.¹⁵

¹¹ De conformidad con la consulta de la DGT de 5 de Marzo de 2013, si los saldos de las cuentas de titularidad del contribuyente superasen los 50.000 euros el sujeto pasivo habría de presentar la declaración informativa con independencia del número de titulares a los que perteneciese dicha cuenta, excepto si concurría algún otro supuesto eximente recogido en el art 42. bis, 4 del Real Decreto 1065/2007, o en relación con los inmuebles salvo si concurre alguna otra causa eximente recogida en el punto 6 del art 54. bis del Real Decreto 1065/2007.

¹² Falcón y Tella, R. (2013): “El modelo 720 (I): Especial referencia a la contabilidad de las personas físicas y a las sociedades sin personalidad”. Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 11. Analiza que ocurre en el caso de la contabilidad de las personas físicas.

¹³ El primer año tuvo que ampliarse el plazo hasta el 30 de abril por las dificultades que conllevó su implantación.

¹⁴ Preguntas frecuentes AEAT sobre el modelo 720, consultado el 30-05-2017; http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Declaraciones/Resto_de_modelos/720/Recopilacion_preguntas_frecuentes.pdf.

¹⁵ En la misma línea, ver Falcón y Tella, R. (2013): “El modelo 720: ¿es una obligación, son tres o se trata de una obligación inexigible hasta que se aprueba el modelo para la presentación en papel?”. Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 12.

La no presentación del modelo 720, la presentación fuera de plazo o una incorrecta cumplimentación, existiendo obligación, acarreará graves consecuencias.

De un lado, la sanción directa asociada al incumplimiento de la obligación de informar. Esta consiste en una multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de dato referido a cada elemento patrimonial individualmente considerado que, según su clase, hubiera debido incluirse en la declaración, o que hubiera sido aportado de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros. En caso de declaración extemporánea, las sanciones por cada dato o conjunto de datos sufren importantes reducciones hasta una sanción mínima de 1.500 euros.

Pero esto no es lo más grave, ya que los elementos patrimoniales situados en el exterior que no se hubieran declarado en el modelo 720 ni contabilizado, pueden llegar a ser considerados por la Inspección como ganancias patrimoniales no justificadas, ya que la demostración de su adquisición y pago en un año ya prescrito no impedirá a la Inspección dictar una liquidación imputando la renta descubierta al último año no prescrito. Nace lo que se conoce como la "imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas"¹⁶, basándose en lo dispuesto por el nuevo apartado 2 del artículo 39 de LIRPF para personas físicas¹⁷, modificado por la Ley 7/2012:

< < En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la LGT.

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

Por tanto, solo existe una forma de destruir la presunción de existencia de la ganancia patrimonial no justificada, la acreditación de que los bienes o derechos en el extranjero fueron adquiridos con renta declarada. Así, en estos casos, se pretende someter a tributación las rentas obtenidas en periodos prescritos y materializados en inversiones asimismo realizadas en periodos prescritos, agravante, evidentemente, que no se aplica a los bienes o derechos situados en España.

Y, por último, la reforma legislativa de la Ley 7/2012 en su disposición adicional primera, establece un régimen sancionador específico aplicable a las regularizaciones basadas en los mencionados artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, considerando una infracción tributaria muy grave, sancionada en cualquier caso

¹⁶ La prescripción en el orden tributario se regula en los arts. 66 a 20 de la LGT. Donde se establece un plazo de prescripción general de 4 años.

¹⁷ Para las personas jurídicas, se establece de igual manera en el artículo 121.6 LIS < < En todo caso, se entenderán que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido el plazo al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la LGT> > .

con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción, constituida por la cuantía de cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos anteriores.

3. VULNERACIÓN DEL DERECHO COMUNITARIO

Como ya se ha dicho la Comisión Europea ha apreciado que la obligación de presentar el Modelo 720 y las graves consecuencias asociadas a su incumplimiento, puede ser contraria al Derecho de la UE. Por ello, se ha iniciado un procedimiento de infracción contra España. No obstante, mientras el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) no se pronuncie sobre una supuesta vulneración del Derecho de la UE por parte de la normativa española, ésta sigue plenamente vigente y, por tanto, es de obligatoria aplicación por la AEAT.

La mencionada imprescriptibilidad y el riguroso régimen sancionador asociado al incumplimiento de la obligación de presentar el modelo 720 en plazo han sido muy cuestionados y denunciados por diferentes colectivos. Un sector doctrinal lo considera ilegal, por sus efectos retroactivos y muy especialmente por poder contravenir principios esenciales del Derecho de la UE. De ahí el indicado procedimiento de infracción contra España que se ha iniciado desde la Comisión Europea, a través de su Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, con referencia 2014/4330, de conformidad con lo dispuesto en el art. 258 del TFUE¹⁸, mediante el envío de una carta de emplazamiento el 19 de noviembre de 2015. En concreto, entiende respecto al régimen sancionador, que puede ser desproporcionado, y en relación al tratamiento de los activos como ganancias no justificadas y la sanción del 150 por ciento a pesar de que el contribuyente pueda acreditar que fueron adquiridos en un ejercicio prescrito. A su juicio la normativa española puede suponer una restricción contraria al derecho comunitario, e infringir el Derecho de la Unión en lo que se refiere a activos situados en el territorio de la UE y del Espacio Económico Europeo, que estén sujetos a cierto grado de intercambio de información ya que, en estos casos, no se justifica un mayor plazo de prescripción.

Por tanto, la supuesta vulneración del Derecho de la UE, la encontramos en primer lugar en la medida que se estableció a efectos del IRPF y el IS, ya que la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto tal obligación de información, tendrá la consideración de ganancia de patrimonio no justificada, y se integrará en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptibles de regularización desde que se hubiera aprobado la norma. Esta regla se conoce comúnmente, como hemos indicado arriba, como la “imprescriptibilidad” de las ganancias patrimoniales no justificadas¹⁹, derivadas de bienes o derechos radicados en el extranjero no declarados correctamente y en

¹⁸ En el art. 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) se establece el procedimiento de infracción, donde se persigue la corrección por parte del Estado miembro infractor, de una situación de no respeto de una disposición del Derecho de la UE.

¹⁹ Fayos, C., y Tanco, P. (2015) señalan que es especialmente controvertido que no sea posible evitar esta tributación acreditando que el contribuyente era titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción, como venía admitiéndose con anterioridad. “Modelo 720: el fin no justifica los medios”, cit.

tiempo, en la declaración informativa en el modelo 720, que el contribuyente debería haber presentado. Por lo que existe una clara distinción entre los bienes que se encuentran radicados en España, y los que se encuentra en el extranjero, pudiendo existir una limitación a la libre circulación personas y capitales, principio fundamental de la UE. En segundo lugar, se estableció, como ya hemos comentado, un régimen sancionador que consideramos desproporcionado, ya que para cualquier incumplimiento formal en la presentación, su sanción mínima asciende a 1.500 euros. Y una sanción mínima de 10.000 euros por la no información de algún bien objeto del modelo 720.

Para el control de la vulneración del Derecho de la UE, el TJUE estima si se respetan las libertades fundamentales de los ciudadanos, que se establecen en su mayoría, en el TFUE, siendo objeto además de una delimitación muy precisa por dicho Tribunal.

El artículo 26.1 TFUE, dispone que:

< < La Unión adoptara las medidas destinadas a establecer el mercado interior o a garantizar su funcionamiento, de conformidad con las disposiciones pertinentes de los tratados> > .

Con este objetivo se ponen en práctica las cuatro libertades comunitarias esenciales señaladas en el art. 26.2 TFUE:

< < El mercado interior implicara 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> > .

Entendemos que la obligación de declarar los bienes y derechos en el extranjero es tan amplia y con un régimen sancionar tan gravoso, que supone un obstáculo importante y una restricción al derecho a la libre circulación de personas y de capitales²⁰.

La libertad de circulación de las personas, podría verse afectada, en los casos de cambio de residencia, ya que se les impondría una obligación de declarar por el hecho de trasladarse desde otro Estado miembro a España, más aun cuando el patrimonio a declarar haya sido generado en el país del que es nacional mientras era residente en el mismo.

Pero sin duda el derechos más afectado es la libre circulación de capitales que implica la supresión de todas las restricciones a los movimientos de personas residentes en los Estados miembros de la UE, así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar de colocación de los mismos, entre los Estados miembros y entre estos y terceros países tal y como lo expresa el artículo 63 del TFUE: < < En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países> > .

EL TJUE se ha pronunciado ya en varios ocasiones sobre la posible afectación o vulneración al derecho de libre circulación de capitales y de prestación de servicios por parte de aquellas normas establecidas por cualquier país de la UE que planteaban una prolongación del plazo de prescripción de los

²⁰ Falcón y Tella, R. (2013) Señalan también que esta medida tiene un claro efecto disuasorio respecto a la realización de inversiones en el extranjero. "El modelo 720: ¿es una obligación, son tres o se trata de una obligación inexigible hasta que se aprueba el modelo para la presentación en papel?" cit.

bienes, derechos o rendimientos situados en el extranjero, respecto del plazo de prescripción aplicable a esos mismos bienes, derechos o rendimientos cuando se encontrasen radicados en el respectivo territorio nacional²¹.

En la sentencia del TJUE de 11 de junio de 2009, dictada en los asuntos acumulados n.º C-155/08 y C-157/08, *X y Passenheim*, el Tribunal confirmó que la normativa establecida en Holanda, en la que se fijaba un plazo de prescripción muy superior cuando los bienes y derechos procedían de otro Estado miembro de la UE, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD)²², violaba los principios de libre prestación de servicios y de libertad de movimientos de capitales, ya que tenían un efecto disuasorio respecto a obtener servicios o invertir capitales en otro Estado miembro. Lo mismo se confirmó en la Sentencia de 28 de octubre de 2010, asunto C-72/09 *Établissements Rimbaud SA*, donde se ampliaba el plazo de dos a diez años, para comprobar el valor de las acciones nominativas de una sociedad a efectos del ISD, en función de que las sociedades tengan su domicilio social en el territorio de otro Estado miembro. Y, posteriormente, en Sentencia de 15 de septiembre de 2011, Asunto n.º C-132/10, *Halley*, el Tribunal vuelve a reconocer que la ampliación del plazo de prescripción para la tasación de la valoración de los bienes en el ISD en la normativa belga (dependiendo de que los bienes estén en otro Estado miembro), invadía la esfera de la libre circulación de capitales.

Por lo que vemos en la jurisprudencia del TJUE, casos con muchas similitudes a lo que ocurre con la ampliación del plazo de prescripción contenido en la Ley 7/2012, cabe señalar, que en todos los casos analizados por el TJUE simplemente se había extendido el plazo de prescripción, pero en el caso español se establece la imprescriptibilidad, vulnerándose los principios de seguridad jurídica²³ y proporcionalidad.

En segundo lugar, para establecer una posible vulneración del derecho, los TJUE permiten a los países miembros establecer una restricción a la libre circulación de capitales, siempre que la medida tenga como justificación una razón imperiosa de interés general. Dentro de estas razones el TJUE viene aceptando como tal, prevenir o impedir el fraude o la evasión fiscal²⁴. La declaración 720 se justifica por parte del gobierno español como una medida que se establece con el objetivo de luchar contra el fraude fiscal, y podríamos entenderlo como tal en términos generales. Pero si analizamos las consecuencias que tiene un error formal en su presentación, o una presentación fuera de plazo, parece que se acerca más a la voluntad recaudatoria que a la de luchar contra el fraude fiscal.

En la Sentencia de 28 de octubre de 2010, Asunto n.º C-72/09, *Establissements Rimbaud*, se determina que una posible restricción a la libre circulación de capitales solo puede aceptarse para combatir el fraude fiscal y garantizar la eficacia de los controles fiscales si es idónea para garantizar la

²¹ Tema ampliamente desarrollado por Sánchez Pedroche, J. A. (2016): “Modelo 720 o la flagrante vulneración del Derecho Comunitario y la CE” Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y tributación Centro de Estudios Financieros, núm. 404, pp 53-112.

²² Se fijaba un plazo de prescripción de 5 años para los bienes y derechos ocultados a la Hacienda Pública pero, sin embargo, ampliaba ese plazo a 12 años cuando procedían de otro Estado miembro de la UE.

²³ La seguridad jurídica es el fundamento de la prescripción.

²⁴ Sobre el particular véase Maroto Sifres, J.R. (2017): “La armonización negativa de la imposición directa en la UE. Las razones imperiosas de interés general en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE”. Documento De Trabajo núm. 4 Instituto de Estudios Fiscales.

realización del objetivo que persigue sin ir más allá de lo necesario para alcanzarlo. En consecuencia, la libre circulación de capitales se opone a que se aplique un plazo de prescripción extendido.

Como indica Sánchez Pedroche²⁵, << resultaría paradójico, desproporcionado y plenamente contradictorio que la prescripción penal operase plenamente en nuestro ordenamiento jurídico y, por el contrario, no rigiese en la vía puramente administrativa para conducta merecedoras de un menor reproche social>> .

El TFUE establece como primer condicionante exigido para que pueda aplicarse la restricción de la libre circulación de capitales que se trate de una conducta especialmente maliciosa o de operaciones opacas y de difícil localización, tal y como destaca la Sentencia 12 de septiembre de 2006, Asunto C-196/04, *Cadbury Schweppes*. En el caso que nos ocupa, la mayoría de contribuyentes han realizado inversiones directas, sin intención de cometer ningún fraude o por desconocimiento sobre el tema, además de materializarse la mayoría en ejercicios prescritos por lo que las consecuencias de la no presentación del modelo 720 son totalmente desproporcionadas.

Una vez el Tribunal considera que una medida restrictiva se adecúa a un objetivo legítimo, en este caso la lucha contra el fraude fiscal, somete a la misma al comúnmente llamado "test de proporcionalidad"²⁶. El TJUE en su jurisprudencia considera como aspecto fundamental a la hora de enjuiciar la compatibilidad con la normativa europea de una medida nacional presuntamente restrictiva de las libertades comunitarias el análisis de su proporcionalidad. La ausencia de proporcionalidad de una restricción a la libre circulación de capitales viene dada por existir medios alternativos y menos represivos conducentes al logro de los mismos objetivos, así como se señala por ejemplo en la Sentencia de 11 de octubre de 2007, Asunto C-451/05, *Elisa*.

Igualmente, se tiene en cuenta que el grado o intensidad en la retroactividad de la medida constituye un elemento extraordinariamente relevante para valorar la proporcionalidad, (Sentencia de 12 de diciembre de 2013, Asunto n.º C-362/12, *Test Claimants in the thin cap group litigation*) y en el caso del 720 las actuaciones inspectoras desarrolladas aplican una retroactividad máxima.

Tras este análisis, podemos concluir que con la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero se produce una clara restricción a la libre circulación de capitales. Y que aunque la jurisprudencia del TJUE viene entiendo que la lucha contra el fraude es una razón imperiosa que justifica la restricción, a nuestro juicio no es una medida proporcional ni el régimen sancionador impuesto, ya que es un sistema de sanciones que no se corresponde con sanciones similares impuestas en situaciones internas, además de establecer la misma sanción para no la presentación y la presentación extemporánea del modelo. Y sobre todo por la "imprescriptibilidad" de la declaración de los bienes en el extranjero, siendo una

²⁵ Sánchez Pedroche, J.A. (2016), "Modelo 720 o la flagrante vulneración del Derecho Comunitario y la CE" cit.

²⁶ En este sentido, puede definirse el test de proporcionalidad como el estudio que efectúa el Tribunal de Justicia, ante una medida restrictiva, sobre el grado de conformidad del objetivo legítimo que se persigue con el principio de proporcionalidad. Maroto Sifres, J.R. (2017), "La armonización negativa de la imposición directa en la UE. Las razones imperiosas de interés general en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE", cit.

medida con una retroactividad máxima. Por lo que entendemos que se produce una clara vulneración del Derecho de la Unión Europea.

Toda esta controversia hizo pensar que la norma se aplicaría con distinto rigor en función de las circunstancias, para paliar los efectos. Pero no ha sido así, y se han puesto en marcha multitud de expedientes, que deberán quedar en suspenso mientras el TJUE no resuelva el proceso de infracción por la vulneración del derecho de la UE. Habrá que estar a la espera de lo que dictamine el TJUE y ver si cualquier medio es válido para la lucha contra el fraude fiscal.

4. Referencias bibliográficas

- Álvarez Arroyo, F., (2016): “Medidas antifraude fiscal: propuestas de diverso calado y aplicación en España de las adoptadas en otros países”. *Quincena fiscal Aranzadi*, núm. 15 (consultado en versión digital).
- Calvo Vérguez, J., (2014): “La aplicación de la orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Principales cuestiones conflictivas. *Quincena fiscal Aranzadi*, núm. 17, pp.157-170.
- Escandón Rubio, I., y Ferriols Lita, E. (2012): “Controversias al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº Extra 1. (consultado en versión digital).
- Falcón y Tella, R. (2013): “El modelo 720: ¿es una obligación, son tres o se trata de una obligación inexigible hasta que se aprueba el modelo para la presentación en papel?”. *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 12. (consultado en versión digital).
- Falcón y Tella, R. (2013): “El modelo 720 (I): especial referencia a la contabilidad de las personas físicas y a las sociedades sin personalidad.” *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 11 (consultado en versión digital).
- Fayos, C., y Tanco, P. (2015): “Modelo 720: el fin no justifica los medios”. *Actualidad Jurídica Aranzadi* 911 (consultado versión digital).
- Maroto Sifres, J.R. (2017): “La armonización negativa de la imposición directa en la UE. Las razones imperiosas de interés general en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE”. *Documento De Trabajo* nº 4 Instituto de Estudios Fiscales.
- Sánchez Pedroche J.A., (2016): “Modelo 720 o la flagrante vulneración del Derecho Comunitario y la CE”. *Revista de contabilidad y tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 404, pp. 53-112.