

La lucha contra el fraude fiscal y el ejercicio de las libertades comunitarias

A propósito de la sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022 sobre la obligación de información de bienes en el extranjero

Ana Isabel González González*

Publicado: 3 de octubre de 2023

Resumen

The Judgment of the Court of Justice of the European Union of January 27, 2022, (European Commission v Kingdom of Spain, C-788/19), resolves an action for failure of a Member State to fulfil obligations in relation to the obligation to provide information concerning assets or rights held in other Member States, which was approved in Spain in 2012. The Spanish government justifies this measure in order to prevent tax evasion. For the Court of Justice of the European Union, the need to guarantee the objective of preventing tax evasion and avoidance is a reason in the public interest capable of justifying the imposition of a restriction on the freedoms of movement. But this measures can't go beyond what is necessary to achieve this objective. The analysis of this sentence and its consequences is the object of this work.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022, Comisión Europea contra Reino de España, C-788/19, resuelve un recurso por incumplimiento en relación con la obligación informativa sobre bienes y derechos en el extranjero establecida en España en 2012. Su establecimiento se justificó en la lucha contra el fraude fiscal. Para el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, aunque la lucha contra el fraude y la evasión fiscal pueden ser razones que justifiquen medidas que restrinjan las libertades fundamentales, dichas medidas han de ser adecuadas a los objetivos perseguidos y no ir más allá de lo necesario para alcanzarlos. El análisis de esta sentencia y sus consecuencias es el objeto de este trabajo.

Keyword: Free movement of capital; Freedoms of movement; Obligation to provide information; Prevent tax evasion.

SUMARIO: 1. Introducción – 2. Resumen de los hechos – 3. El dictamen de la Comisión – 4. La sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 27 de enero de 2022 – 5. El contestado Modelo 720 – 6. Consecuencias de la sentencia – 7. Conclusiones – Referencias

1. Introducción

En su sentencia de 27 de enero de 2022, Comisión Europea contra Reino de España, C-788/19, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) resuelve un recurso por incumplimiento planteado por la Comisión Europea con arreglo al artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE), a propósito de la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero y del régimen sancionador en caso de incumplimiento o declaración

* Facultad de Derecho, Universidad de Oviedo (ES); ✉ aisabelg@uniovi.es

extemporánea, introducidos por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. En ella se examina, por una parte, la compatibilidad con el derecho de la Unión Europea de unas sanciones consistentes en multas pecuniarias fijas por el incumplimiento de esta obligación informativa, mucho más severas que las previstas en el régimen sancionador general para infracciones similares y, por otra, la consecuencia, también aparejada al incumplimiento o a la declaración extemporánea, de una presunción de ganancia patrimonial no justificada para la que no opera la regla general de prescripción de nuestro ordenamiento tributario y que se completa con otra multa proporcional de aplicación automática. Concluye el Tribunal reconociendo que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que derivan de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el EEE tanto por la consideración de los bienes no declarados o declarados extemporáneamente como ganancias patrimoniales no justificadas, sin posibilidad de aplicar la prescripción, con la aplicación añadida de una multa proporcional que se puede acumular a las multas de cuantía fija, cuanto por sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo con multas cuya cuantía no guarda proporción con las que resultan aplicables para conductas similares si se producen exclusivamente en el ámbito nacional. Ello porque, si bien la lucha contra el fraude fiscal puede justificar limitaciones en el ejercicio de las libertades reconocidas en el derecho europeo, solo puede realizarse en la medida de lo necesario para este objetivo, y no ir más allá, lo que considera que no ocurre en la normativa examinada.

2. Resumen de los hechos

El recurso por incumplimiento es planteado por la Comisión Europea en relación con las consecuencias de la inobservancia de la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero que se debe realizar utilizando el modelo 720.

Las conductas sancionables son tanto la falta de presentación de la declaración de bienes en el extranjero como su presentación incompleta/incorrecta o su presentación extemporánea e, incluso, su presentación por medios no telemáticos o electrónicos cuando hubiera obligación de hacerlo así. Todas estas conductas se califican como infracciones muy graves. Las consecuencias de estas conductas son de dos tipos.

Por una parte, se contempla un régimen sancionador muy riguroso y de elevadas cuantías por cuanto si se incumple la obligación de informar sobre los bienes en el extranjero, la sanción será de 5.000 € por cada dato o conjunto de datos que no se haya incluido en la declaración o se hubieran declarado de forma incompleta, inexacta o falsa. Además, se establece una sanción mínima de 10.000 €. En caso de que la declaración se haya realizado extemporáneamente, sin requerimiento previo, las sanciones serán de 100 € por cada dato o conjunto de datos con un mínimo de 1.500 €. Y las mismas sanciones se aplican al supuesto en el que la declaración se haya presentado por medios diferentes a los telemáticos, electrónicos o informáticos, habiendo obligación de realizarla de esa manera.

Por otra parte, se establecen consecuencias ligadas con los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de sociedades. Así, de acuerdo con el art. 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), se establece una presunción de ganancia patrimonial no justificada por los bienes o derechos en el extranjero que no hubieran sido declarados en el plazo establecido, integrándose en la base imponible general del período impositivo más antiguo de los no prescritos, salvo que se pudiera acreditar su titularidad con rentas declaradas o con rentas de períodos en los que no hubiera tenido la consideración de contribuyente por el IRPF. De manera similar, el art. 121.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) presume que han sido adquiridos con renta no declarada, que se imputa al período impositivo más antiguo de los no prescritos, “los bienes y derechos respecto los que el contribuyente no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información...”, salvo que acreditase que hubieran sido adquiridos con cargo a rentas declaradas u obtenidas en períodos impositivos en los que no tuviese la condición de contribuyente por el impuesto. Además, estas presunciones (en IRPF e IS) llevan

aparejadas una sanción del 150% de la cuota íntegra resultante de la aplicación de las citadas normas, compatibles con las multas fijas antes señaladas.

La Comisión, a la luz de esta normativa, y considerando que pudiera incumplir las obligaciones que España ha adquirido en relación con los arts. 21, 45, 56 y 63 TFUE, así como 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo EEE, advierte a España¹ de la posible incompatibilidad de ciertos aspectos de la regulación contenida en relación con la obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero a través del modelo 720. No cuestiona el derecho de España a establecer la obligación de información, ni que esta pueda estar en consonancia con la necesidad de prevenir el fraude fiscal. Pero sí las consecuencias que se han asociado al incumplimiento o al incumplimiento extemporáneo de dicha obligación.

Ante la interpelación de la Comisión Europea, las autoridades españolas responden negando la incompatibilidad de esta normativa con el derecho de la Unión Europea. La Comisión emite posteriormente un dictamen motivado, el 15 de febrero de 2017. Las autoridades españolas responden al mismo con escritos de 12 de abril de 2017 y de 31 de mayo de 2019. La Comisión continúa sin considerar satisfactoria la respuesta española, lo que da lugar a la interposición de un recurso por incumplimiento. El objeto de este recurso es analizar el alcance de las libertades referidas y, más concretamente, indagar sobre la potencial existencia de una restricción del art. 63 TFUE a la libre circulación de capitales, así como sobre la proporcionalidad de la normativa controvertida, tanto en relación con el importe de las multas, como de la ausencia casi general de la posible aplicación de la prescripción.

3. El dictamen de la Comisión

Como señalamos, la Comisión Europea puso de manifiesto a las autoridades españolas, en noviembre de 2015, la probable incompatibilidad con el derecho de la Unión Europea de la regulación de la obligación de información respecto a bienes y derechos situados en el extranjero, no por su establecimiento sino por el régimen sancionador aparejado a su incumplimiento o cumplimiento incorrecto. Unos meses después, en febrero de 2016, las autoridades españolas respondieron negando que se produjera tal vulneración del derecho europeo.

Sin embargo, la respuesta no satisfizo a la Comisión Europea que emitió un Dictamen motivado un año después, el 15 de febrero de 2017, en el que señalaba que, puesto que la obligación de información se refiere únicamente a los bienes y derechos situados en el extranjero, en la medida en que se encuentren en otro Estado miembro de la UE o del EEE, su regulación es susceptible de afectar a las libertades fundamentales protegidas por el derecho europeo.

La Comisión analizó la obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero a través del Modelo 720 y el régimen sancionador conexo a su incumplimiento o cumplimiento incorrecto o extemporáneo establecida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Por una parte, esta ley contempla una serie de sanciones, introducidas en la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) y, por otra, se modifica la normativa de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades para considerar ganancias patrimoniales no justificadas los bienes y derechos en el extranjero que no se hubieran declarado correctamente de acuerdo con el Modelo 720.

Para la Comisión Europea, los elementos determinantes de esta obligación son los siguientes:

- Los bienes y derechos para los que nace la obligación de declaración son de tres tipos: bienes inmuebles, cuentas en entidades financieras y valores y derechos y contratos de seguros de vida.
- Deben tratarse de bienes y derechos situados en el extranjero.

1. Carta de emplazamiento de 20 de noviembre de 2015.

- Se aplica a todos los contribuyentes residentes en España.
- No importa que a esos bienes y derechos les resulte de aplicación el régimen de intercambio de información entre las autoridades tributarias.
- La obligación de declarar surge si durante el ejercicio o al final del mismo el valor de los bienes y derechos es superior a 50.000 €. Este umbral se aplica para cada una de las tres categorías de bienes antes señaladas. Pero una vez que se supere, deben incluirse todos los bienes y derechos de esa categoría, con independencia de su valor.
- La declaración debe renovarse cuando el valor de los bienes y derechos de una de las categorías se incremente en más de 20.000 €.
- La declaración debe hacerse electrónicamente a través del Modelo 720.
- El plazo de declaración finaliza el 31 de marzo siguiente al ejercicio de que se trate.
- Se establece un estricto régimen sancionador que no tiene comparación con las obligaciones establecidas en relación con los bienes y derechos situados en territorio español.

En el análisis de la situación, la Comisión entiende que la inversión que un contribuyente residente en España puede hacer en bienes y derechos situados en territorio nacional es comparable a la que haga en bienes y derechos similares situados en otro Estado miembro, o a la de quien adquiere la condición de residente en un momento dado y mantiene sus inversiones en el extranjero. Sin embargo, considera que la información que debe suministrarse a través del Modelo 720 es tan específica y compleja que puede influir negativamente en la decisión de invertir en el extranjero e, incluso, en la decisión de trasladarse a España de los ciudadanos de otros estados miembros o de ofrecer sus servicios a residentes españoles por parte de entidades financieras extranjeras. Por ello se plantea que las cargas administrativas que conlleva esta obligación de información pueden constituir una restricción a las libertades fundamentales reconocidas en el TFUE. Y ello, aunque justifica que se pueda establecer esta obligación únicamente a los bienes y derechos situados en el extranjero por la necesidad de prevenir el fraude fiscal, la evasión fiscal y las prácticas abusivas y garantizar la eficacia de los controles fiscales. Se trata de motivos que podrían justificar una restricción a las libertades fundamentales, aunque, en su opinión, al dibujar un régimen sancionador mucho más agravado que el que corresponde a obligaciones internas similares, acaba siendo una medida desproporcionada.

Para las autoridades españolas no existe igualdad de situaciones entre los contribuyentes que invierten en España y los que lo hacen en el extranjero. La diferencia existente estriba en el diferente régimen sancionador que justifican en que se trata de una conducta cualificada, al situar bienes y derechos en el extranjero con ánimo defraudador. Además, la administración tributaria no dispone de los mismos medios de gestión cuando se trata de bienes y derechos situados en el extranjero, ya que los instrumentos asociados al intercambio de información no garantizan que se pueda conocer toda la información que se solicita a través del Modelo 720. Tampoco consideran, por otro lado, que las cuantías de las sanciones sean desproporcionadas, teniendo en cuenta el elevando umbral establecido para la declaración.

Sin embargo, la Comisión Europea no comparte esta opinión, y considera que la obligación de información establecida a través del Modelo 720 constituye una obligación tributaria formal, de acuerdo con el art. 29 LGT, que está concebida específicamente para los bienes y derechos situados en el extranjero y no para los bienes y derechos en España.

Por otro lado, se muestra totalmente contraria a la idea que subyace en la respuesta de las autoridades españolas de atribuir una intención defraudatoria a la tenencia de bienes y derechos en el extranjero ya que se trata del “*resultado del legítimo ejercicio de las libertades fundamentales del Tratado de la UE*”.² Además, incluso entendiendo que se trata de una forma de fraude, tampo-

2. Ni siquiera, como recuerda HERRERO DE LA ESCOSURA, P., la falta de presentación de la declaración o la declaración incorrecta tiene siempre origen en un ánimo de defraudación, pudiendo ser otras las circunstancias que originen esta

co entiende por qué la respuesta sancionadora es más elevada por situar bienes y derechos en el extranjero que en otros casos de fraude.

En su valoración de la obligación establecida en el ordenamiento español, a efectos de determinar si se trata o no de una restricción a las libertades reconocidas en el derecho europeo, la Comisión analiza tanto lo que su cumplimiento implica para el contribuyente, cuanto los efectos unidos a su incumplimiento o cumplimiento incorrecto.

Por una parte, pone de relieve cómo el correcto cumplimiento de esta obligación de información conlleva unas cargas administrativas superiores a las que corresponden para los bienes situados en territorio español. Para cumplir adecuadamente con el deber de información de bienes y derechos en el extranjero se requiere llevar un registro de los mismos y un control periódico de su valor, que puede llegar a alcanzar cierta complejidad. Además, la obligación de presentar la declaración por medios electrónicos, a través del Modelo 720, también exige disponer de unas herramientas concretas. A mayor abundamiento, en el caso de personas que hayan vivido en otro país previamente, los bienes y derechos que pudieran poseer cuando se convierten en residentes en España pueden ser numerosos, y estas obligaciones implicarían una carga onerosa.

Por otra, aunque el art. 65.1 TFUE autoriza a los estados miembros a aplicar disposiciones fiscales que distingan entre contribuyentes por los lugares en los que esté invertido su capital, la Comisión recuerda que esto *“únicamente pueden hacerlo en tanto en cuanto dichas disposiciones no constituyan «un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63»*”. Sin embargo, en su opinión, las obligaciones establecidas en España no parecen justificadas al tratarse de situaciones comparables, y tampoco son proporcionadas ni idóneas para el objetivo a alcanzar.³

No comparte, además, la justificación de las autoridades españolas para las que, sin dicha información, no podrían liquidarse adecuadamente los impuestos correspondientes. En principio, como acertadamente argumenta la Comisión, porque eso implicaría aceptar que los contribuyentes podrían impedir la liquidación correcta de sus impuestos por el simple incumpliendo de esta obligación de información. Pero además, porque la Administración cuenta con medios suficientes para obtener información sobre los bienes poseídos en el extranjero y poder realizar esas liquidaciones, a saber, el intercambio automático de información, los intercambios de información previa solicitud e incluso por otros procedimientos de gestión tributaria.

Por último, las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones de información resultan excesivamente altas, en especial si se comparan con las sanciones previstas para otras conductas que podrían considerarse equivalentes.

En efecto, el análisis de las sanciones aparejadas en diferentes supuestos arroja un resultado desalentador. Así, mientras que la no presentación de una declaración fiscal contemplada en el art. 198.1 LGT constituye una infracción castigada con una multa fija de 200 euros, el incumplimiento de presentar el Modelo 720 supone una multa de 5.000 euros por cada dato no declarado con un mínimo de 10.000 euros.

Si nos remitimos a la presentación extemporánea, de manera voluntaria, lo que supone que no hay ocultación, el art. 198.2 LGT establece una multa de 100 euros, mientras que en el supuesto que nos ocupa la multa alcanza los 100 euros por cada dato declarado tardíamente, con un mínimo de 1.500 euros. Estas mismas multas serían de aplicación cuando una declaración inicial incompleta, inexacta o con datos falsos se corrigiese posteriormente, pero fuera de plazo.

situación (“La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional”, en *Medidas contra el fraude fiscal internacional*, Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica, Ediuno, Oviedo, 2016, p. 30).

3. En gran medida, la información que se exige a través del Modelo 720 puede obtenerse haciendo uso del intercambio automático de información o del intercambio de información previa solicitud.

Y para las declaraciones incorrectas (porque sean incompletas, inexactas o con datos falsos), el art. 199.1 LGT establece una multa de 150 euros mientras que para el caso de esta obligación la multa aplicable es nuevamente de 5.000 euros por dato, con un mínimo de 10.000 euros.

Pero además de estas multas fijas, la no declaración de bienes en el extranjero, o incluso su declaración fuera de plazo, va a conllevar otra consecuencia, pues estos se van a considerar ganancias patrimoniales no justificadas, debiendo imputarse al período más antiguo no prescrito en el correspondiente impuesto (IRPF o IS). Esta ausencia de prescripción⁴ resulta también contraria al ordenamiento de la Unión Europea. A lo que se añade que esta consecuencia lleva automáticamente aparejada otra sanción, además de las anteriores, del 150% de la deuda tributaria correspondiente. Nuevamente, se trata de una sanción muy superior a la que corresponde en el caso de declaraciones extemporáneas, que aplican recargos de hasta un 20%. E incluso, si se compara directamente con la falta de presentación de una declaración ya que el art. 191 LGT establece una multa del 50% de la cuota no ingresada, que puede incrementarse cuando exista ocultación, por ejemplo, hasta el 100% e incluso al 150% en caso de utilización de medios fraudulentos.

De esta manera, tal como deduce la Comisión, si la falta de declaración de bienes en el extranjero lleva aparejada la presunción de una ganancia patrimonial no justificada y, al mismo tiempo, una multa del 150% de la deuda tributaria, cabe concluir que *“la inversión en el extranjero se asimila a una inversión por medios fraudulentos en todos los casos aunque se haya realizado en el ejercicio de las libertades fundamentales del Tratado de la UE”*.

Lo desproporcionado de la medida se puede ver también incluso si se compara con otro supuesto de presunción de ganancias patrimoniales no justificadas, cuando la propiedad de los bienes y derechos poseídos en España no se corresponde con las rentas declaradas. En este supuesto, la cuantía de la multa es del 50%, pudiendo alcanzar el 100%, nuevamente por debajo de las consecuencias previstas para el Modelo 720.

Por todo ello, la Comisión concluye considerando que estas medidas restringen las libertades fundamentales del TFUE, sin que exista justificación por la necesidad de prevenir el fraude y la evasión fiscal. En especial teniendo en cuenta que este régimen sancionador se aplica solamente por la no presentación de la información en el plazo requerido, con independencia de que el contribuyente haya cumplido con todas las obligaciones de pagar impuestos que le correspondan.

Ante esta situación, la Comisión invitó a España a que ajustara su normativa al dictamen emitido en un plazo de dos meses desde su recepción. Al no considerar satisfactorias las alegaciones de España, envidas mediante sendos escritos de 12 de abril de 2017 y 31 de mayo de 2019, la Comisión procedió a interponer un recurso de amparo del art. 258 TFUE ante el TJUE, que finalmente dictó sentencia el 27 de enero de 2022.

4. La sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 27 de enero de 2022

Aunque en su recurso, la Comisión estima que la normativa española infringe la libre circulación de personas (art. 21 TFUE), la libre circulación de trabajadores (arts. 45 TFUE y 28 Acuerdo EEE), la libertad de establecimiento (arts. 49 TFUE y 31 Acuerdo EEE) y la libre circulación de capitales (arts. 63 TFUE y 40 Acuerdo EEE), el TJUE recuerda que cuando la normativa nacional es susceptible de afectar a varias libertades, se examina en principio en relación con una de ellas, si consta que las otras son secundarias respecto a aquella y pueden subordinarse a la misma. A este respecto considera que, tratándose de tenencia de bienes o derechos en el extranjero por residentes en España, está comprendida en el ámbito de la libre circulación de capitales, considerando secundarias la

4. Salvo que el contribuyente pueda acreditar que esos bienes o derechos han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o a rentas obtenidas en períodos impositivos en los que no era contribuyente en España por IRPF o IS.

libre prestación de servicios y la libertad de establecimiento. No considera, en cambio, acreditada la afectación a la libre circulación de ciudadanos o de trabajadores.

Se centra, por lo tanto, el TJUE en el análisis de la posible restricción a los movimientos y a la libertad de capitales. A este respecto, recuerda que constituyen restricciones a los movimientos de capitales, *“las medidas impuestas por un Estado miembro que puedan disuadir a los inversores de ese Estado de realizar inversiones en otros estados, o que pueden impedirles o limitar sus posibilidades de hacerlo”*. Y en este sentido, considera que la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero a través del Modelo 720, y las sanciones aparejadas constituyen una diferencia de trato que puede disuadir a los residentes en España de invertir en otros estados miembros o limitarles sus posibilidades de hacerlo, sin que el hecho de que esta normativa, dirigida hacia quienes ocultan sus activos, tenga como objetivo la lucha contra el fraude fiscal lo justifique.

Aunque el Tribunal reconoce que la necesidad de garantizar los controles fiscales para una eficaz lucha contra el fraude y la evasión fiscal pueden ser razones que justifiquen medidas que restrinjan las libertades de circulación, en especial, la que afecta a los movimientos de capitales, tales medidas deben ser adecuadas a los objetivos perseguidos y no ir más allá de lo necesario para alcanzarlos.

Analiza así, tal como viene siendo habitual en la doctrina del TJUE, la medida controvertida y su relación con el principio de proporcionalidad. Como pone de relieve la jurisprudencia del TJUE, para que una medida nacional limitadora de una libertad fundamental pueda ser compatible con el derecho de la UE debe cumplir ciertos requisitos, entre ellos, el de justificación por objetivos de interés público, su adecuación al objetivo propuesto y su proporcionalidad, es decir, no ir más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.⁵

Para ello examina, en primer lugar, la calificación que la normativa otorga a los activos no declarados poseídos en el extranjero como ganancias patrimoniales no justificadas, sin posibilidad de acogerse a la prescripción.

El TJUE recuerda su doctrina según la cual *“el mero hecho de que un contribuyente residente posea bienes o derechos fuera del territorio de un Estado miembro no puede fundamentar una presunción general de fraude y evasión fiscales”*. Ahora bien, dado que la presunción no se basa solamente en la tenencia de bienes o derechos en el extranjero y el contribuyente puede, en este caso, acreditar que los bienes o derechos se adquirieron mediante rentas declaradas o rentas obtenidas en ejercicios respecto de los que no se era contribuyente en España, tal presunción no resulta desproporcionada.

Sin embargo, la fórmula utilizada por el legislador español tanto en el IRPF como en el IS, que permite a la Administración tributaria regularizar el impuesto por estos bienes en el extranjero sin limitación temporal, no resultando aplicables las reglas generales de prescripción, ya que su cómputo se inicia en cuando la Administración tenga conocimiento por primera vez de la existencia de esos bienes o derechos, equivale, en realidad, no tanto a ampliar el plazo de prescripción sino, en la práctica, *“a prolongar indefinidamente el período durante el cual puede efectuarse la imposición o que permiten dejar sin efecto una prescripción ya ganada”*. Y para el TJUE esta situación es contraria a la exigencia fundamental de seguridad jurídica y *“va más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales”*.

En cuanto a la multa proporcional del 150% que está aparejada a esta presunción de ganancias no justificadas de los bienes o derechos no declarados en el extranjero, que se calcula sobre el impuesto que corresponde por tales ganancias y se acumula a las multas fijas previstas por los datos o conjuntos de datos no declarados o declarados incorrectamente en el Modelo 720, constituye el tipo más elevado de sanciones previstas como muy graves, pudiendo llegar (como consecuencia de la acumulación de multas) a suponer el 100% del valor de los bienes o derechos no declarados, por lo que resulta desproporcionada y acaba ocasionando un menoscabo a la libre circulación de capitales.⁶

5. Vid., a este respecto, por ejemplo, la sentencia TJUE de 30 de noviembre de 1995, asunto C-55/94, Gebhard y Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano.

6. Que la presunción de ganancias no justificadas sea, además, el desencadenante de una sanción es criticado por HE-

Por último, de la misma manera, analiza la proporcionalidad de las multas fijas previstas en la Disposición Adicional 18ª LGT. La comparación entre la regulación de esta Disposición Adicional y las multas previstas para otros incumplimientos similares en el ámbito interno en los artículos 198 y 199 LGT conduce al Tribunal a considerar que no hay proporción entre unas y otras, aun tratándose de conductas análogas, por lo que no duda en afirmar que tales multas “*establecen una restricción desproporcionada de la libre circulación de capitales*”.

Por todo ello, el Tribunal confirma el incumplimiento del estado español de sus obligaciones en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE, condenándolo en costas.

5. El contestado Modelo 720

Uno de los principios básicos que han definido el proceso de integración europea ha sido la garantía de la libre circulación de personas, bienes y capitales. Su desarrollo normativo, junto con las distintas decisiones tendentes a garantizar su consecución efectiva, tanto desde una vertiente positiva cuanto a través de la prohibición de toda medida adoptada por los Estados miembros que pudiera poner en peligro su consecución, han implicado un profundo desarrollo y modificado las legislaciones internas, así como la realidad económica y social.

Concretamente, la necesaria libertad de movimiento de capitales en el interior de la Unión Europea se fundamenta en la consecución del mercado único, un objetivo principal de la creación hace ahora 65 años de la Comunidad Económica Europea.⁷ Pero, por otro lado, si los avances en el proceso de integración europea, la globalización y el desarrollo del comercio electrónico han favorecido la movilidad de capitales, la ausencia de controles a escala internacional sobre los mismos, ampara situaciones de fraude y evasión fiscal y de delincuencia financiera en general. Esta cambiante realidad ha obligado a los estados a efectuar una adaptación de sus sistemas fiscales, tanto en lo relativo a su estructura como a los métodos para conseguir su efectiva aplicación. Resulta imprescindible encontrar soluciones para combatir la evasión fiscal, lo que explica que, especialmente en el ámbito de la Unión Europea, la libertad de movimientos haya obligado a desarrollar prácticas de asistencia y cooperación administrativa entre los Estados miembros.⁸ Incluso, la garantía de la libre circulación de capitales no ha impedido a la Unión Europea conjugarla con la existencia de ciertos límites cuando han existido razones suficientes para ello, considerando como tales las relacionadas con la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, que ha comprometido a los estados a través de procedimientos de intercambio de información.

Precisamente, esta obligación de información por parte de los contribuyentes con bienes o derechos en el extranjero tiene que ver con esa lucha contra el fraude fiscal por parte de las autoridades españolas.

Su establecimiento está ligado a un proceso de “*amnistía fiscal*” que promovió el gobierno español en 2012, impulsado por una acuciante necesidad de obtención de ingresos en el contexto de la crisis financiera.⁹ Concretamente, a través 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

RRERO DE LA ESCOSURA, para quien las presunciones no deberían, en ningún caso, servir en el ámbito sancionador (“La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional”, op. cit., p. 28).

7. Como nos recuerda APARICIO PEREZ, A., en “La libre circulación de capitales en la Unión Europea. Especial referencia a la fiscalidad”, en Noticias de la Unión Europea, nº 144, 1997, p. 59.

8. Estas prácticas tienen unos objetivos inmediatos y claros como son la correcta liquidación de los impuestos y la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, lo que BORJA, A. relaciona con una correcta aplicación del principio de justicia tributaria (*La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, edit. Diálogo, Valencia, 2005, p. 25).

9. HERRERO DE LA ESCOSURA, P., la califica como “un mecanismo de cierre de la regularización fiscal voluntaria”, remitiéndose a las declaraciones realizadas a raíz del Consejo de ministros que la aprobó el 22 de junio de 2012. (“La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional”, op. Cit., pp. 20 y 21).

público, se estableció la denominada Declaración tributaria especial (en adelante, DTE) que permitió la regularización voluntaria de la situación fiscal.¹⁰ Gracias a esta DTE, los contribuyentes podían regularizar sus obligaciones tributarias pagando un 10% de gravamen, sin sanción tributaria ni penal. Tampoco les resultaban de aplicación intereses de demora ni recargos por ingresos extemporáneos.

Esta medida, que permitió a quienes se acogieron a ella aprovechar un gravamen mucho más bajo del que resultaba de aplicación a quienes tributaban por IRPF, IS o IRNR,¹¹ fue seguida de otra norma, 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 reguló la obligación de declaración de bienes en el extranjero.

Resulta subrayable que ambas medidas, que se quisieron justificar en la necesidad de luchar contra el fraude fiscal, pero con las que se pretendía, sobre todo, allegar más recursos a la Hacienda pública, hayan sido declaradas contrarias al ordenamiento (a la Constitución en un caso y a las libertades fundamentales europeas en el otro). Eso sí, con cinco años de diferencia y provenientes de dos órganos jurisdiccionales distintos. Además, aunque en el primer caso, aún no había habido cambio de gobierno cuando el Tribunal Constitucional dictó su resolución, la reciente sentencia del TJUE llega después de casi 10 años desde su aprobación sin que, pese a los cambios gubernamentales habidos y al sentido tanto del dictamen de la Comisión como posteriormente de las conclusiones del abogado general, se produjera ninguna modificación legislativa para corregir una normativa que se percibía, a todas luces, injusta y contraria al derecho de la UE.

Únicamente la Administración, a partir de la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1434-17 de 6 de junio, adoptó el criterio de no aplicar la sanción del 150 % en relación con la presentación extemporánea del Modelo 720, decidiendo, a pesar de no haberse producido modificación alguna de la norma aplicable, utilizar en esos casos los recargos por presentación voluntaria extemporánea previstos en el artículo 27 LGT. Paralelamente, también los Tribunales Económico-Administrativos y los Tribunales Superiores de Justicia han venido alcanzando soluciones, más o menos similares, para rebajar los efectos de una estricta aplicación de esta normativa que podría implicar en algunos casos un importe superior al 100% de las rentas no declaradas.¹²

Encontramos, por lo tanto, una posición más flexible por parte de Tribunales, e incluso, de los órganos económico-administrativos, que por parte de nuestro legislador y gobernantes, que prefirieron mantener la normativa a pesar de las evidencias que advertían de su posible anulación y que esperaron a que esta se produjera realmente.¹³ Por el contrario, prácticamente en las mismas fechas¹⁴ que el Abogado General presentaba sus conclusiones, proponiendo la declaración de incumplimiento del Reino de España en este asunto, se ampliaba el ámbito de aplicación del Modelo 720 en relación con las criptomonedas a través de la Ley 11/2021, de 10 de julio, de Medidas para la Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal.¹⁵ Y ha sido la sentencia del TJUE objeto de este trabajo la que generó la necesidad de realizar una adaptación inmediata de dicha norma para que pudiera ser exigida la obligación de declaración en los mismo plazos anuales previstos.¹⁶

10. Que posteriormente fue declarada inconstitucional por Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017.

11. Lo que para quienes recurrieron la medida ante el TC suponía que se aplicaba un régimen más beneficioso para quien incumplía sus obligaciones tributarias que para quien las hubiera cumplido correctamente.

12. Lo que llevan a cabo, en numerosos supuestos, a partir de un análisis específico del principio de culpabilidad en las infracciones tributarias que les conduce a anular algunas de las sanciones que corresponderían al aplicar rigurosamente la normativa ahora anulada.

13. Algo parecido, a pesar de las diferencias, a lo ocurrido con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, pese a que ya había sido declarado parcialmente inconstitucional, el gobierno no adoptó ningún cambio hasta que se vio forzado a ello por la sentencia que declaró la inconstitucionalidad total del impuesto.

14. El 15 de julio de 2021.

15. Compartimos la crítica que al respecto realiza ALBALADEJO SOBOLEWSKI, E.I., "El TJUE desvela un «secreto a voces»: la regulación del 720 es desproporcionada", *Carta Tributaria*, nº 83, 2022 (versión electrónica).

16. Antes de finales de marzo de 2022.

Por ello, aprovechando la tramitación de una modificación en la LIS y en la LIRNR, se reforma el régimen aplicable a la declaración de bienes en el extranjero a través de la Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas, para “adecuarlo a la legalidad europea”.¹⁷

La Sentencia del TJUE ha dado en gran medida la razón a la Comisión Europea y pone de relieve todos los reproches que la doctrina había planteado sobre esta obligación informativa. Porque lo cierto es que, desde su aprobación, las críticas vertidas sobre el conocido como “modelo 720” no han dejado de repetirse.¹⁸ Críticas que se han unido a una elevada conflictividad, siendo numerosos los recursos planteados por los contribuyentes, que han dado lugar también a una doctrina administrativa y jurisprudencial que pone también de relieve las dudas que esta regulación ha generado. Dejando de lado, que están pendientes de recurso de casación ante el Tribunal Supremo diversas cuestiones derivadas de la aplicación de la regulación ahora anulada por el TJUE,¹⁹ e incluso una cuestión prejudicial planteada por Auto del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de junio de 2020,²⁰ tanto la doctrina administrativa, a través de los Tribunales Económico-Administrativos, como las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia han tenido el efecto de suavizar las rigurosas consecuencias de la regulación controvertida. Resulta así curioso que, pese a que el legislador no consideró necesario realizar ninguna modificación normativa al respecto, a pesar de las dudas que estaba generando,²¹ los tribunales de justicia llegaron a interpretaciones más flexibles, poniéndolo

17. Curiosamente, la premura con la que finalmente ha sido necesario realizar la adaptación de esta obligación tributaria puede explicar que aún no se haya desarrollado reglamentariamente la obligación de declaración de las criptomonedas y estas hayan sido excluidas expresamente de la declaración a realizar en 2022 en relación con los bienes poseídos en 2021.

18. Vid., por ejemplo, BERTRAND GIRÓN, M. y GARCÍA CARACUEL, M., “El establecimiento de la obligación de información sobre bienes y valores en el extranjero vinculada a la imputación de ganancias patrimoniales no justificadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad*, nº 4, 2013, pp. 5 y ss., HERRERO DE LA ESCOSURA, P., “La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional”, op. cit., pp. 24 y ss., SOTO BERNABEU, L., “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, 2020, pp. 149 y ss., MACARRO OSUNA, J.M., “Modelo 720, ¿El principio del fin?”, *Nueva Fiscalidad*, nº 3, 2021, pp. 255 y ss., o MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., “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, 2020, pp. 297 y ss.

19. Como la compatibilidad con las libertades fundamentales del TFUE del recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo de las ganancias patrimoniales no justificadas que se hayan puesto de manifiesto como consecuencia de la falta de declaración o la declaración extemporánea de bienes en el extranjero, admitido por Auto del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 2021 que toma en consideración tanto el procedimiento de infracción contra España iniciado por la Comisión Europea en noviembre de 2015 y materializado en el recurso interpuesto ante el TJUE en octubre de 2019, como la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Otras cuestiones también pendientes de casación tienen relación con la doctrina ahora sentada por el TJUE. Así, el Auto de 2 de julio de 2020, encontraba interés casacional en determinar si la regularización de las ganancias patrimoniales por la presentación extemporánea del modelo 720, sin límite temporal alguno, vulnera dichas libertades. Otros dos autos de esa misma fecha consideran de interés casacional si las sanciones previstas para el cumplimiento tardío de la obligación informativa, muy superiores a las previstas en el régimen general sancionador, son contrarias a libre circulación de capitales. Un paso más lo aporta el Auto de 20 de octubre de 2021, en el recurso 4881/2020, en el que el motivo de casación se centra en determinar si, en el marco de las libertades fundamentales del TFUE, es correcta la ausencia de plazo de prescripción para la tributación de las ganancias patrimoniales no justificadas derivadas de bienes y activos en el extranjero que no hubieran sido correctamente declarados, denegándose por ello la solicitud de rectificación de la autoliquidación de IRPF. Más recientemente, el Auto del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2022 admite la casación sobre la solicitud de rectificación de la declaración complementaria del IRPF y sobre el derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, al no suspender el proceso hasta que el TJUE resuelva un recurso, ya admitido, en el que se cuestiona la legalidad de la norma aplicable para resolver la controversia suscitada en el propio proceso.

20. En la que se cuestiona si la norma que califica como ganancias patrimoniales no justificadas los bienes en el extranjero no declarados en el período más antiguo no prescrito es contraria a las libertades comunitarias.

21. Como señalamos, ni siquiera el cambio de gobierno implicó modificación alguna en su regulación, pese a las numerosas medidas tributarias que se fueron sucediendo en estos años.

de alguna manera en cuestión y tratando de ofrecer soluciones al administrado que conllevaban la inaplicación de alguna de dichas consecuencias, aunque dando lugar a resoluciones contradictorias entre sí.

Entre ellas, principalmente se atenuó la relativa a la aplicación de la sanción del 150% de la cuota aparejada a la consideración como ganancias no justificadas de los bienes en el extranjero no declarados. Así, por una parte, la ya citada Contestación de la Dirección General de Tributos de 6 de junio de 2017 (V1434-17), de carácter vinculante, llevó a considerar, sin base legal realmente, que “la regularización voluntaria de la obligación tributaria material principal a través de una autoliquidación extemporánea en los términos expuestos, y particularmente en las condiciones señaladas en el párrafo anterior, permitiría, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la LGT, la no aplicación de la sanción regulada en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, aplicándose el recargo por extemporaneidad que corresponda de acuerdo con el citado artículo 27 de la LGT”.

Esta doctrina es recogida, por ejemplo, en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) de 14 de febrero de 2019. Además, subraya, como también lo han hecho varios Tribunales Superiores de Justicia, la ausencia de responsabilidad objetiva en nuestro ordenamiento, lo que le lleva a exigir una especial motivación de la culpabilidad, que no entiende cumplida por la sola referencia al incumplimiento en plazo de la obligación informativa, por lo que concluye la sanción impuesta.²² Aunque es cierto que, también, en sus resoluciones, el TEAC ha abogado por la compatibilidad de la regulación con el derecho europeo, en especial tomando en consideración las conclusiones del Abogado General, que resultaron más restrictivas que la sentencia del TJUE.

Por otro lado, resulta igualmente subrayable que los Tribunales Superiores de Justicia encontraran vías para paliar o atenuar la rigidez de la normativa sancionadora aparejada a la declaración informativa. Así, por ejemplo, el TSJ de Andalucía, en sentencia de 27 de septiembre de 2021, anula la sanción impuesta por la presentación de una declaración extemporánea al considerar que la Administración no ha probado suficientemente la culpabilidad del contribuyente. Subraya el tribunal que no existe en nuestro ordenamiento una imposición de sanciones por el mero resultado sino que es necesaria la prueba de la culpabilidad, gozando el contribuyente de la presunción de inocencia y que la Administración debe probar la concurrencia de todos los elementos que constituyen la infracción tributaria, pues es necesario que aquella acredite la concurrencia de culpa o dolo, con referencia a los motivos por los que se impone la sanción, lo que no se alcanza en la resolución recurrida. Incluso, el TSJ de Madrid, en sentencia de 14 de abril de 2021, justifica la falta de culpabilidad en la alegación que efectúa el obligado tributario del recurso ante el TJUE de la normativa española. También la Sentencia del TSJ de Madrid de 23 de junio de 2021 hace referencia a la desproporción que supone sancionar por cada dato de activos financieros en una única cuenta de valores y acaba anulando la sanción por falta de motivación de la culpabilidad. En parecidos términos, la Sentencia del TSJ de Baleares de 29 de abril de 2020 reconoce que la necesidad de declaración individual de los diferentes activos financieros en una cuenta de valores implica una dificultad técnica e interpretativa, lo que unido a las dudas de su conformidad con el derecho de la Unión Europea, le lleva a exigir una especial motivación de la concurrencia de la culpabilidad. Es más, llega a considerar que “el derecho fundamental a la presunción de inocencia se vulnera cuando se impone la sanción por la sola referencia al resultado”. Por su parte, el TSJ de Extremadura, en sentencia de 27 de febrero de 2020, concluyó que la aplicación de la sanción con el concepto de datos y grupos de datos conduciría a un supuesto claramente desproporcionado, incompatible con el principio de proporcionalidad derivado del principio de legalidad del art. 9.3 de la Constitución,

22. A similares conclusiones llegan, por ejemplo, las Resoluciones del TEAC de 14 de febrero de 2019, de 16 de noviembre de 2019, de 22 de noviembre de 2019, o de 3 de diciembre de 2019. También los Tribunales Económico Administrativo Regionales hicieron ampliamente uso de esta misma argumentación. En general, todos ellos distinguen entre la declaración informativa, en sí misma, de carácter formal, y la obligación de tributar en el IRPF, que es de carácter material y sustantiva. Son obligaciones diferentes, y conductas infractoras distintas, aunque relacionadas entre sí, ya que la ganancia no justificada en IRPF toma como presupuesto de hecho la falta de presentación en plazo de la declaración informativa.

y acaba considerando una única acción culpable por haber incumplido la obligación de informar sobre las cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero.

En definitiva, los Tribunales Superiores de Justicia han advertido inconsistencias tanto en la normativa como en la actuación administrativa, poniendo de manifiesto situaciones que implicaban resultados claramente desproporcionados en relación con la conducta realizada, incluso sin entrar a determinar si ello además resultaba contrario a las libertades fundamentales garantizadas por el derecho de la Unión Europea.

6. Consecuencias de la sentencia.

De acuerdo con el artículo 260 del TFUE, cuando el TJUE “declarare que un Estado miembro ha incumplido alguna de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados estará obligado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal”. La declaración de incumplimiento por parte del TJUE conlleva, por tanto, la obligación del Estado miembro de corregir esa situación ya que, en caso de incumplimiento de la sentencia, se arriesga a la imposición de multas coercitivas. Por ello, la consecuencia inmediata ha sido la modificación legislativa para adecuar “el régimen jurídico asociado a la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero” al contenido de la sentencia del TJUE, lo que se ha llevado a cabo a través de la Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas.²³ Posiblemente, la proximidad del plazo de presentación de la declaración informativa en 2022²⁴ explica tanto el rápido cumplimiento que se ha hecho de la sentencia como el que se haya optado por la solución más simple, de evitar cualquier tratamiento específico para esta obligación, subsumiéndolo en el régimen sancionador ya previsto en la LGT.²⁵

En efecto, la modificación efectuada no suprime la obligación de declaración pero sí se eliminan de la Disposición Adicional 18ª de la LGT las sanciones específicas previstas para las conductas infractoras de la misma (a través de su Disposición Final 4ª) y se deroga el régimen de imputación de ganancias de patrimonio y rentas presuntas que también conllevaba el incumplimiento de esta obligación, así como el régimen sancionador asociado a esta imputación (a través de la Disposición Derogatoria). Pasa así su incumplimiento a tener el mismo tipo de sanciones que si se tratase de otra conducta infractora similar.²⁶

23. Tal como se reconoce en el apartado IV de su Preámbulo.

24. Que vencía a 31 de marzo.

25. A pesar de que desde algunos sectores se había sugerido como más razonable el establecimiento de unas sanciones específicas, algo más elevadas, porque el régimen general aplicable, a la vista de las cuantías, no incentiva en exceso el correcto cumplimiento de estas obligaciones, “lo que no parece una buena alternativa en la legítima lucha contra la defraudación fiscal” (ALARCÓN GARCÍA, E., “Marco normativo del modelo 720 tras la sentencia de Luxemburgo de 27 de enero”, *Carta Tributaria*, nº 86, 2022, versión electrónica). También, en una posición paralela, la Asociación de Inspectores de Hacienda del Estado emitió un comunicado tras la sentencia del TJUE, en el que apostaba por elevar el período de prescripción de las rentas invertidas en bienes en el extranjero, afirmando que la imprescriptibilidad ahora considerada incompatible con el derecho europeo era un buen instrumento en la lucha contra el fraude (https://inspectoresdehacienda.org/doc/20220127_Comunicado%20IHE%20a%20sentencia%20TJUE%20modelo%20720%20-1.pdf). Sin embargo, no ha sido esta la solución adoptada y la derogación del singular régimen sancionador aparejado a esta declaración informativa quizás suponga, como apunta GARCÍA MARTÍNEZ, A., refiriéndose especialmente a ciudadanos que habían trasladado su residencia en España manteniendo bienes en sus países de origen y que no habían llegado a regularizar su situación respecto a sus bienes en el extranjero, que la Administración tributaria vaya a recibir “una avalancha de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero” (“Los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720)”, *Observatorio Europeo de las Gerontomigraciones, ComentOEG* nº 59 (25 de febrero de 2022), en <https://www.gerontomigracion.uma.es/?q=node/1425>).

26. De acuerdo con los artículos 198 y 199 LGT, las sanciones por incumplir la obligación de una declaración informativa son 200 euros si no se presenta y 150 si se presenta de forma incorrecta.

Pero más allá de la modificación legislativa, que regulará esta obligación a partir de ahora, esta sentencia tiene también efectos prácticos para los obligados tributarios que se hayan visto afectados por la normativa ahora derogada.

Obviamente, aquellos asuntos pendientes de resolver,²⁷ tanto en vía administrativa como jurisdiccional, habrán de tener en cuenta la resolución del TJUE. Así se puede ver ya en algunas resoluciones de los tribunales económico-administrativos o de los tribunales superiores de justicia.

Así se puede ver, por ejemplo, en las Resoluciones del TEAC de 4 de marzo de 2022, en las que teniendo en cuenta la sentencia del TJUE, se señala que si bien la consideración de los bienes en el extranjero no declarados como ganancias de patrimonio no justificadas resulta acorde al derecho europeo, no así la imposibilidad de aplicar la prescripción. Para el TEAC la conclusión es clara: la ganancia de patrimonio no justificada del artículo 39.2 LIRPF es plenamente válida, pero sus consecuencias no pueden desconocer los plazos de prescripción del derecho a liquidar las rentas ocultas descubiertas, razón por la que estima el recurso y devuelve el expediente para un análisis de la posible aplicación de la prescripción. Si bien el TEAC defiende la figura de la ganancia de patrimonio no justificada y su operatividad en la lucha contra el fraude, en su opinión, la adecuada ejecución de la sentencia del TJUE obliga a que el contribuyente pueda replantear y probar que los bienes en el extranjero se obtuvieron en ejercicios prescritos. Por ello, concluye con la devolución del expediente a la oficina gestora para que se pueda probar la prescripción alegada y, en su caso, resolver sobre la solicitud de rectificación de la autoliquidación.

Igualmente, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 9 de febrero de 2022, que estima el recurso entendiendo que falta motivación de la culpabilidad para la imposición de la sanción, se basa también en la sentencia del TJUE.

Cuestión diferente, es la situación de aquellos obligados tributarios que hubieran agotado la vía judicial o bien hubieran agotado la vía administrativa sin llegar a la jurisdiccional o, simplemente, no hubieran optado por la vía del recurso, que se pueden encontrar en distintas circunstancias.

Una de ellas, sería la de los obligados tributarios que hubieran optado por la autoliquidación para incorporar las ganancias no justificadas, que podrían acudir al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, siempre que no hubiera prescrito esta posibilidad,²⁸ solicitando la devolución de ingresos indebidos y probando que le resultaba de aplicación una prescripción ganada en relación con los bienes en el extranjero.

Para las sanciones que fueran firmes en vía administrativa se podría acudir a los procedimientos especiales de revisión regulados en la LGT. Aunque se podría pensar en la declaración de nulidad de pleno derecho, contemplada en el art. 217 LGT, este recurso está previsto para unos supuestos concretos que no parecen aplicables en este caso. Otra alternativa sería acudir a la revocación de actos de aplicación de tributos y de imposición de sanciones regulada en el art. 219 LGT. Este procedimiento es de aplicación cuando se estime que el acto administrativo ha infringido manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados. Un problema que plantea la vía de la revocación es la previsión legal de inicio de oficio de este procedimiento, lo que parece restringir su viabilidad a instancias del interesado. De hecho, la Administración venía entendiendo que se trataba de una facultad revisora reservada para la misma, sin que el obligado tributario tuviera legitimación para instar su iniciación. Sin embargo, la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022 recuerda que el art. 10.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general para el desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, contempla que, aunque el procedimiento se inicie de oficio, los interesados pueden promover

27. En este caso se encontrarían también aquellos recursos que se hayan podido interponer tras la sentencia porque no se hubiera agotado aún el plazo para recurrir.

28. En estos casos, en aplicación de la ya citada Resolución de la DGT de 6 de junio de 2017, se habrán aplicado recargos por declaración extemporánea y no la sanción del 150% prevista en DA 1ª de la Ley 7/2012.

su iniciación por la Administración competente. Además, según el Tribunal, que la Administración ejerza una potestad de carácter discrecional, no quiere decir que no existan para su ejercicio elementos reglados, como la motivación, sujetos a revisión jurisdiccional. Asimismo, basándose en la vinculación existente en el supuesto de hecho entre la solicitud de ingresos indebidos y la revocación (de carácter instrumental respecto al anterior) Tribunal Supremo termina por afirmar la obligación de resolver por parte de la Administración.

Ahora bien, en esta sentencia el Tribunal Supremo considera que no se reúnen los requisitos necesarios para la revocación. Recuerda que “las causas contenidas en el art. 219.1, son tasadas, sin que entre las mismas se contemple la invalidez de la norma de cobertura por ser inconstitucional, ni tampoco su contradicción con el Derecho europeo, incluido los supuestos de actos firmes”. Aunque, a pesar de ello, estima que “es posible que los actos de aplicación de una norma que es declarada inconstitucionalidad si pueda configurar un supuesto de infracción manifiesta de la Ley, y entrar en juego la revocación de dicho acto, aun habiendo ganado firmeza”. Abre, por tanto, la puerta a considerar que, en algunos supuestos, la declaración de inconstitucionalidad pueda albergar un supuesto de infracción manifiesta de la ley, si bien es algo que deberá valorarse en cada caso. Para llevar a cabo esa valoración da unas pautas generales, entendiéndose que “no basta con que se aprecie la infracción determinante de su invalidación, sino además cumulativamente debe ser manifiesta”.²⁹ Y señala que se puede considerar infracción manifiesta cuando esta resulta “ostentosa, palmaria, evidente, clara, indiscutible, que no exija razonamiento alguno, sino la simple exposición del precepto legal correspondiente y del acto de la Administración de que se trate”.³⁰

Sin embargo, en la Sentencia de 4 de marzo de 2022, que ratifica la posibilidad de instar el procedimiento de revocación por el obligado tributario, el Tribunal Supremo analiza la segunda de las causas de revocación, “cuando circunstancias sobrevenidas pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado”.³¹ Y en este caso aprecia que sí se dan las condiciones necesarias para proceder a la revocación de la liquidación por circunstancias sobrevenidas al considerar que se trata de un mandato jurisdiccional posterior al momento de la solicitud de devolución por el obligado tributario, que no podía utilizarla como motivo en ese momento y que la nulidad de la Orden Ministerial reconocía la exención tributaria del Arzobispado, que era la causa por la que se solicitaba la devolución. Concluye el Tribunal Supremo considerando que “es evidente que tal nulidad, posterior y sobrevenida, resulta un motivo adecuado para acceder a la revocación de la liquidación firme”.

A la vista de esta reciente jurisprudencia, parece posible instar la revocación como consecuencia de la sentencia del TJUE. Cabe discutir si nos encontramos o no ante una infracción manifiesta de la ley, para la que el TS no cierra totalmente su aplicación en caso de contradicción con el Derecho europeo, pero en la que se debería justificar que esta sea “ostentosa, palmaria, evidente, ...”. Tanto la pendencia del procedimiento de infracción y el dictamen de la Comisión, como las conclusiones del Abogado General y la propia interpretación llevada a cabo por distintos Tribunales Superiores de Justicia que advertían de la falta de proporcionalidad de las sanciones, pudieran servir de apoyo,³² máxima teniendo en cuenta la inactividad del legislador todo este tiempo. Pero no parece que haya tantas dudas para alegar como causa las circunstancias sobrevenidas puesto que si la nulidad de

29. Sobre la dificultad de apreciar infracción manifiesta de la ley por vicios de inconstitucionalidad o infracciones de derecho europeo, vid., SESMA SÁNCHEZ, B., “Efectos de las sentencias anulatorias de normas en el ámbito tributario”, *Crónica Tributaria*, nº 177, 2020, p.200.

30. En idéntico sentido se pronuncia en la sentencia de 14 de febrero de 2022. En ambas considera, remitiéndose a la STC de 11 de mayo de 2017, que no se dan las circunstancias necesarias para entender una infracción manifiesta de la ley a efectos de la revocación de las liquidaciones recurridas.

31. En el supuesto de hecho se trataba de la anulación jurisdiccional de la Orden Ministerial que fundamentó la liquidación recurrida.

32. Así, GARAU SOBRINO, F., se pregunta si cabe pensar que en este caso no se dan las circunstancias para declarar la revocación. Más aún, considera que, en previsión de la sentencia condenatoria, hubiera sido aconsejable que los tribunales económico-administrativos suspendieran los procedimientos hasta la resolución del TJUE en lugar de señalar reiteradamente que la situación de pendencia del recurso por incumplimiento no imponía el deber de suspenderlos (“La declaración de bienes y derechos situados en el extranjero mediante el «modelo 720» y el libre movimiento de capitales. Crónica de una condena anunciada”, *La Ley Unión Europea*, nº 103, 2022, Wolters Kluwer, p. 9).

una Orden Ministerial constituye un motivo para acceder a la revocación de una liquidación firme, la contradicción con el derecho de la Unión Europea parece razonable que lo sea también. En este sentido, la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de julio de 2020 entiende que la obligación de revisar los actos firmes por una posterior del STJUE existe desde el momento en que “el ordenamiento interno atribuye a los órganos administrativos la facultad de revisar sus actos firmes por circunstancias sobrevenidas, por manifiesta ilegalidad o por circunstancias sobrevenidas que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado”.

Por último, en otro orden, también podría plantearse, acudir a la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador. Esta reclamación está prevista en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, cuyo art. 32 contempla el derecho de los particulares a ser indemnizados por las lesiones de sus bienes y derechos a consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos. Y concretamente, en el nº 3 de este artículo se establece como uno de los supuestos que da lugar a esa responsabilidad del Estado legislador el que “los daños deriven de la aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea”.

En todo caso, para que exista el deber de indemnizar, se deben dar los requisitos establecidos en el nº 2 de este artículo: “el daño alegado habrá de ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas”, requisitos todos ellos que podrían ser identificados en los supuestos a los que nos estamos refiriendo.

Pero, además, en el caso de que la lesión sea consecuencia de la aplicación de una norma contraria al derecho de la Unión Europea, el art. 32.6 exige otros requisitos añadidos: que el particular haya obtenido una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa dañosa y se hubiera alegado en ella la infracción del derecho de la Unión Europea; que esta infracción fuera posteriormente declarada; que la norma tuviera por objeto conferir derechos a los particulares; que el incumplimiento estuviera suficientemente caracterizado; y que existiera una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el Derecho de la Unión Europea y el daño sufrido por los particulares.

Ciertamente, la aplicación de estos requisitos, en especial la necesidad de haber obtenido una sentencia desestimatoria en un recurso en el que se hubiera alegado la infracción del derecho de la Unión Europea que haya sido posteriormente declarada por el TJUE, limita bastante las posibilidades de éxito³³ y pone en entredicho el principio de efectividad del derecho europeo. De hecho, así se desprende de las conclusiones del Abogado General en el recurso por incumplimiento contra España (Asunto C-278/20) presentadas el 9 de diciembre de 2021.³⁴

Para el Abogado General tanto el que se exija que previamente el TJUE haya declarado el incumplimiento del Derecho de la Unión o la infracción del mismo, como que se deba ejercitar una acción contra un acto administrativo, incluso cuando el daño se deriva directamente de la ley, y se exija identificar correctamente la disposición concreta del Derecho de la Unión infringida, así como el plazo de prescripción previsto para la acción de responsabilidad, resultan contrarios al principio de efectividad. Todo parece indicar, por lo tanto, que las limitaciones para poder obtener una indemnización por los actos tributarios dictados al amparo de normas contrarias al derecho de la Unión Europea, a su vez también resultan opuestas a este. La posible declaración de incompatibilidad de estas restricciones aplicables a la reclamación de responsabilidad patrimonial del estado legislador podría tener repercusiones en la reclamación de las sanciones impuestas como consecuencia de la obligación de declaración de bienes en el extranjero.

33. Vid., en este sentido, SESMA SÁNCHEZ, B., “Efectos de las sentencias anulatorias de normas en el ámbito tributario”, op. cit., p. 207.

34. El procedimiento ante el TJUE se presentó por la Comisión el 24 de junio de 2020, alegando el incumplimiento por parte de España, en virtud de los principios de efectividad y equivalencia, por los artículos 32, apartados 3 a 6, y 34.1 párrafo segundo, de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y el artículo 67.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

7. Conclusiones

La libre circulación de capitales constituye una de las libertades fundamentales reconocidas en los Tratados que se ha ido desarrollando a medida que se ha profundizado en la integración europea. Para su concreción y ejercicio resulta fundamental la labor que desarrolla el TJUE, concretando sus efectos y delimitando su alcance. Ello ha tenido un efecto inmediato en la delimitación de los sistemas tributarios de los estados miembros que han visto como, más allá de las competencias armonizadoras de la UE en el ámbito de la imposición indirecta, resultan limitados en su poder tributario por las garantías que derivan de la normativa europea, especialmente a partir de la aplicación del principio de no discriminación por razón de la nacionalidad o el ejercicio de las libertades fundamentales, eliminando aquellas situaciones que supongan una restricción al mismo. Y no solamente, como esta sentencia viene a recordarnos, cuando se trata de la imposición de gravámenes concretos, sino también en otro tipo de medidas de carácter formal, como es el caso de la declaración informativa analizada.

No se puede obviar la labor que desarrolla el TJUE en su papel de garante de los Tratados, interpretando el derecho de la Unión, en gran medida a partir de la resolución de cuestiones prejudiciales planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales o de recursos por incumplimiento, como en este caso. Gracias a ello se garantiza el correcto ejercicio de las libertades fundamentales al eliminar los obstáculos que puedan provenir de las disposiciones aprobadas por los Estados miembros y que, en ocasiones, pueden llevar a disuadir de su ejercicio, o a dificultarlo extremadamente.

A la hora de estudiar la compatibilidad de las medidas nacionales con el derecho europeo, el TJUE utiliza su habitual esquema de análisis: en primer lugar, comprueba si la medida puede suponer un obstáculo a alguna de las libertades garantizadas en los tratados. Si ello es así, valora si puede ser justificable basándose en razones de interés general y, por último, si resulta adecuada y proporcionada a tal fin.³⁵

En este caso, el TJUE ha seguido el mismo proceso. Reconoce que la lucha contra el fraude y la evasión fiscal constituye una razón que podría justificar el establecimiento de medidas restrictivas a las libertades de circulación.³⁶ Y, en este sentido, la obligación de información puede ser adecuada. Ahora bien, ello no supone que su alcance también lo sea, en la medida en que conduce, como ha señalado el TJUE, a una presunción general de fraude fiscal por el mero hecho de poseer bienes en el extranjero y no haber realizado correctamente la declaración informativa, permitiendo a la Administración tributaria proceder a la regularización del impuesto sin límite temporal, lo que va más allá de lo necesario para garantizar los controles fiscales. Y el hecho de imponer sanciones notablemente superiores a las aplicables por incumplimientos similares en territorio nacional supone, además una restricción desproporcionada a la libre circulación de capitales.

En definitiva, el TJUE identifica un obstáculo a las libertades fundamentales, pero mantiene su doctrina en el sentido de reconocer la posibilidad de excepciones o restricciones en el ejercicio de estas libertades, entre las que se puede encontrar la lucha contra el fraude fiscal como un posible interés general.³⁷ Pero para ello es necesario que las medidas que se utilicen sean adecuadas y cumplan el principio de proporcionalidad: tienen que ser medidas adecuadas. Es decir, debe tratarse

35. CHECA GONZÁLEZ considera el principio de proporcionalidad como el más importante en el ámbito económico de la Unión Europea, “un supraprincipio que sirve para enjuiciar la legitimidad de toda medida de gravamen que emane de dicho ámbito territorial” (“La regulación del nuevo impuesto estatal sobre depósitos bancarios”, en PATÓN GARCÍA, G., *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, Wolters Kluwer, Madrid, 2016, p. 832).

36. Se remite a las sentencias de 11 de junio de 2009, asunto X y Possenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08 y de 15 de septiembre de 2011, asunto Halley, C-132/10).

37. Así, por ejemplo, el TJUE viene admitiendo la existencia de cláusulas antiabuso y medidas que tengan como objetivo evitar acciones fraudulentas en la aplicación de las libertades reconocidas en el derecho de la UE (vid., al respecto, CARRERAS MANERO, O., y DE MIGUEL ARIAS, S., “La relevancia de las libertades comunitarias en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal”, *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, nº 4, 2013, pp. 17 y ss.).

de medidas apropiadas al interés que se trata de proteger y, además, tienen que ser proporcionadas y no ir más allá de lo que sea necesario para alcanzarlo.³⁸

Sin duda, la lucha contra el fraude fiscal es un objetivo de interés prioritario tanto para las autoridades europeas como para las de los estados miembros. Su logro es un elemento clave para asegurar la justicia tributaria.³⁹ Y en ese sentido, compartimos la afirmación inicial la Exposición de Motivos de la Ley de 2012 al recordar que “la realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca”.⁴⁰

Ahora bien, que sea necesario luchar contra el fraude fiscal, poniendo a su servicio todos los instrumentos legales posibles, no justifica cualquier medida, ni llegar al extremo de convertir en un presunto defraudador a un contribuyente por el mero hecho de presentar una declaración extemporánea de una obligación de información.⁴¹ Y menos aún, llegar a situaciones en las que el ejercicio legítimo de derechos concedidos por el ordenamiento europeo sea el detonante de una especial “consideración negativa” por parte de la Administración tributaria.

En conclusión, si bien la labor del TJUE resulta loable en su función de garante de las libertades fundamentales, hay que lamentar que el legislador nacional haya permanecido inactivo ante todos los indicios y advertencias hacia la normativa en cuestión y que haya actuado únicamente en el último momento, de una manera apresurada, lo que no resulta la mejor manera para facilitar y promover el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

Referencias

ALARCÓN GARCÍA, E., “Marco normativo del modelo 720 tras la sentencia de Luxemburgo de 27 de enero”, *Carta Tributaria*, nº 86, 2022 (versión electrónica).

ALBALADEJO SOBOLEWSKI, E.I., “El TJUE desvela un «secreto a voces»: la regulación del 720 es desproporcionada”, *Carta Tributaria*, nº 83, 2022 (versión electrónica).

APARICIO PEREZ, A., “La libre circulación de capitales en la Unión Europea. Especial referencia a la fiscalidad”, en *Noticias de la Unión Europea*, nº 144, 1997.

BERTRAND GIRÓN, M. y GARCÍA CARACUEL, M., “El establecimiento de la obligación de información sobre bienes y valores en el extranjero vinculada a la imputación de ganancias patrimoniales no justificadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad*, nº 4, 2013.

BORJA, A., *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, edit. Diálogo, Valencia, 2005.

38. En palabras del Tribunal en la sentencia de 15 de mayo de 2008, aun cuando la medida esté justificada en razones de interés general, es preciso, además, “que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo así perseguido, que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo” (apartado 27). Argumento que repite entre otras, en la sentencia de 16 de abril de 2015, asunto Comisión/Alemania, apartado 63.

39. Una muestra de su importancia se aprecia en las medidas presentadas por el gobierno a la Comisión Europea en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. Entre las 10 líneas principales de acción que el gobierno propone, se encuentra la modernización del sistema fiscal para un crecimiento inclusivo y sostenible, para lo cual se incluye el componente 27 titulado “Medidas y actuaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal”.

40. 10 años después puede decirse que esa afirmación sigue siendo válida.

41. Lamentablemente, no es la primera vez que algo parecido ha ocurrido en nuestro ordenamiento, constituyendo medidas que acabaron también anulándose por los tribunales. Recordemos las consecuencias aparejadas a las diferencias determinadas como consecuencia de comprobaciones de valores respecto de transmisiones de inmuebles de acuerdo con la Disposición Adicional 4ª de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, que finalmente fue declarada inconstitucional.

CARRERAS MANERO, O., y DE MIGUEL ARIAS, S., “La relevancia de las libertades comunitarias en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal”, *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, nº 4, 2013.

CHECA GONZÁLEZ, C., “La regulación del nuevo impuesto estatal sobre depósitos bancarios”, en PATÓN GARCÍA, G., *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, Wolters Kluwer, Madrid, 2016.

GARAU SOBRINO, F., “La declaración de bienes y derechos situados en el extranjero mediante el «modelo 720» y el libre movimiento de capitales. Crónica de una condena anunciada”, *La Ley Unión Europea*, nº 103, 2022, Wolters Kluwer (versión electrónica).

GARCÍA MARTÍNEZ, A. “Los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720)”, *Observatorio Europeo de las Gerontomigraciones, ComentOEG* nº 59 (25 de febrero de 2022), en <https://www.gerontomigracion.uma.es/?q=node/1425>.

HERRERO DE LA ESCOSURA, P. “La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional”, en *Medidas contra el fraude fiscal internacional*, Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica, Ediuno, Oviedo, 2016.

MACARRO OSUNA, J.M., “Modelo 720, ¿El principio del fin?”, *Nueva Fiscalidad*, nº 3, 2021.

MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., “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, 2020.

SESMA SÁNCHEZ, B., “Efectos de las sentencias anulatorias de normas en el ámbito tributario”, *Crónica Tributaria*, nº 177, 2020.

SOTO BERNABEU, L., “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, 2020.

Ana Isabel González González – Facultad de Derecho, Universidad de Oviedo (ES)

✉ aisabelg@uniovi.es

Ana Isabel González González es Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Oviedo.