



Universidad Miguel Hernández

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

Máster Universitario en Asesoría Fiscal

Trabajo Fin de Máster

Aspectos problemáticos de la declaración informativa
sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Curso académico 2019/2020

Alumno: Francisco Izquierdo López

Profesora: Laura Soto Bernabeu

Universidad Miguel Hernández de Elche.

Resumen

En el presente trabajo se analizarán los principales aspectos problemáticos de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, dicha declaración se encuentra regulada en la Disposición Adicional decimoctava de la Ley General Tributaria. Cabe destacar que, desde la introducción de dicha obligación, ésta ha sido objeto de polémica por su régimen sancionador.

En noviembre de 2015, la Comisión Europea incoó un procedimiento de infracción contra el Reino de España por el régimen sancionador de dicha obligación. Desde ese año, han sido muchos los casos que se han reclamado ante tribunales nacionales a la espera de que la Comisión remitiera el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Cabe señalar que, tras el inicio dicho procedimiento de infracción, la Comisión Europea emitió un Dictamen Motivado donde señaló que el régimen sancionador de esta obligación informativa incumple una serie de libertades fundamentales que se recogen en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Por lo tanto, en el presente trabajo se va a analizar la obligación de información sobre bienes y servicios situados en el extranjero, así como el ámbito objetivo, subjetivo y temporal, su régimen sancionador aplicable a los supuestos de incumplimiento y el régimen sancionador de obligaciones de información de alcance nacional que se recogen en la Ley General Tributaria y que es objeto de comparación por parte de las autoridades comunitarias. Además, se realizará una explicación sobre el procedimiento de infracción, su regulación, así como cuáles son las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y cuáles se consideran vulneradas por la aplicación del régimen sancionador asociado al incumplimiento de la citada obligación.

Índice

1. Introducción.....	4
2. Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero y su entrada en vigor.....	6
2.1. Ámbito objetivo, subjetivo y temporal.....	8
2.2. Régimen sancionador aplicable a supuestos de incumplimiento.....	11
2.3. Régimen sancionador previsto en los artículos 198 y 199 de la Ley General Tributaria.....	14
3. Procedimiento de infracción de la Unión Europea.....	20
3.1. Libertades fundamentales del Texto Refundido de la Unión Europea.....	23
3.2. Libertades fundamentales que se incumplen con el modelo 720.....	28
3.3. Posición de la Comisión Europea y resolución.....	30
3.4. Posición del Tribunal Económico-Administrativo Central.....	43
3.5. Remisión del asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.....	47
4. Conclusiones.....	49
5. Bibliografía.....	54
6. Anexo normativo.....	56
6.1. Normativa española.....	56
6.2 Normativa europea.....	57
7. Anexo jurisprudencial.....	57
7.1. Doctrina administrativa española.....	57
7.2. Jurisprudencia europea.....	58
8. Webgrafía.....	58

Abreviaturas

AEEE:	Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.
Art:	Artículo.
CE:	Comisión Europea.
DA:	Disposición Adicional.
IRPF:	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS:	Impuesto sobre Sociedades.
LGT:	Ley General Tributaria.
LIRPF:	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LIS:	Ley del Impuesto sobre Sociedades.
TJUE:	Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TFUE:	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
RD 1065/2007:	Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
UE:	Unión Europea.

1. Introducción.

El presente Trabajo Fin de Máster trata sobre la problemática obligación de declarar bienes y derechos que se sitúan en el extranjero. Esta obligación nace en el año 2012 como consecuencia de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude.

La declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero se encuentra regulada en la Disposición adicional decimoctava (en adelante, DA 18^a), de la Ley General Tributaria, (LGT) y en los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio¹, (RD 1065/2007). Junto a ello, las consecuencias derivadas del incumplimiento de dicha obligación de información se encuentran también reguladas en los artículos 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y 134.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS)².,.Por último, en relación al citado régimen sancionador, debemos hacer referencia a la sanción del 150% que se encuentra establecida en la Disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre³.

La introducción de esta nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero no ha estado exenta de polémica, debido al régimen sancionador asociado al incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la misma. A este respecto, se establecen unas sanciones muy gravosas en el caso de incumplimiento de la obligación y más cuando se comparan con obligaciones análogas pero referentes a la obligación de declarar bienes o derechos en territorio nacional.

¹ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

² El artículo 134.6 corresponde al Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tras la derogación de éste y la aprobación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, el contenido de dicho artículo queda reflejado en el 121.6.

³ 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 noviembre de 2015, la Comisión Europea (en adelante, CE) inició un procedimiento de infracción contra España ya que consideraba que la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero vulneraba ciertas libertades fundamentales que se recogen en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, (TFUE). Finalmente se emitió un Dictamen Motivado en el año 2018 donde se justifica la incompatibilidad del régimen sancionador de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero con las libertades fundamentales reconocidas en el TFUE. Debido a que España no adoptó medidas por dicho dictamen, la CE decidió en junio del 2019 presentar un recurso de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, donde el asunto se encuentra pendiente de resolución.

Los motivos que justifican la elección este tema para desarrollar mi Trabajo de Fin de Máster podrían resumirse en la actualidad del mismo, ya que en el momento de elaboración del presente trabajo se encuentra pendiente de resolución el recurso por incumplimiento presentado por la CE ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE). Debido al contenido del Dictamen Motivado elaborado por la CE resulta previsible la condena a España por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea, lo que redundaría en una posible modificación del régimen sancionador, que favorecería, por tanto, a los contribuyentes.

El objetivo de este Trabajo Fin de Máster es analizar el régimen sancionador aplicable al incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero debido a que ha sido cuestionado por la CE, estando el asunto pendiente de resolución ante el TJUE.

En primer lugar, se hará una pequeña introducción de la obligación de información acerca de bienes y derechos situados en el extranjero, donde se explicará el ámbito objetivo, subjetivo y temporal de dicha obligación, así como su régimen sancionador y el régimen sancionador aplicable a situaciones de incumplimiento de obligaciones de información previstas en el ámbito nacional y recogidas en los artículos 198 y 199 de la Ley General Tributaria

En segundo lugar, se explicará el procedimiento de infracción de la CE, así como las libertades fundamentales que se recogen en el TFUE y cuáles son las que se vulneran

por el incumplimiento de la mencionada obligación. Tras ello, se explicará el Dictamen Motivado de la CE y, por último, el recurso de incumplimiento presentado ante el TJUE.

En cuanto a la metodología, se ha optado por el análisis de legislación, jurisprudencia y bibliografía a la que hemos tenido acceso consultando en varias bases de datos, entre la que destaca Aranzadi Instituciones y Google Académico. Junto a ello, para consultar la normativa reguladora de la citada obligación de información se ha accedido a la página del Boletín Oficial del Estado para consultar la legislación en vigor. Igualmente, puesto que el procedimiento de infracción contra el Reino de España se inició a raíz de una denuncia de una consultoría, se ha accedido a la página web de dicha consultoría llamada DMS, para consultar toda la información que han ido publicando.

2. Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero y su entrada en vigor.

En este apartado se va a explicar dónde se encuentra regulada la declaración informativa sobre bienes y derechos que se encuentran situados en el extranjero.

Esta nueva obligación de información⁴, surge a raíz de la Ley 7/2012, de 29 de octubre de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Esta Ley se aprobó en plena recesión económica y uno de los aspectos más importantes es la lucha contra el fraude fiscal⁵, que es lo que se persigue con la implantación del conocido como “modelo 720”⁶. A raíz de dicha Ley, se produjeron una

⁴ FALCÓN Y TELLA, Ramón. “El modelo 720 (y II): ¿es una obligación, son tres, o se trata de una obligación inexigible hasta que se apruebe un modelo para la presentación en papel?” *En Revista Quincena Fiscal* num.12/2013, 4. 2013, pág. 2.

⁵ FUSTER GÓMEZ, Mercedes Y LEDERMAN, Alan S. “Las nuevas medidas fiscales internacionales adoptadas en España en relación con la evasión fiscal y la reducción del déficit público.” *En Revista Quincena Fiscal* num.4/2014, 36. 2014, pág. 2.

⁶Orden 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.

serie de modificaciones en la Ley General Tributaria⁷, entre las que se incluye la DA decimoctava que recoge la obligación de información sobre bienes y servicios situados en el extranjero.

Adicionalmente, esta obligación se desarrolla en el RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos⁸. En concreto, se encuentra recogido en los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis. En dichos artículos se regula de forma específica la obligación de informar sobre cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero; sobre valores, derechos, seguros y rentas depositadas, gestionadas u obtenidas en el extranjero; y sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero. Como puede observarse, en dicha obligación hay que informar sobre tres categorías de bienes y derechos diferentes que desarrollaremos posteriormente.

La presentación de este modelo solo se puede hacer telemáticamente por internet, como así se establece en la Orden reguladora, siempre que sea efectuado por el propio declarante o por su representante tanto voluntario como legal o un colaborador social, como bien se recoge en los artículos 79 al 81 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria.

Finalmente, se aprueba el modelo de declaración mediante 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.

En el apartado siguiente se va a desarrollar el ámbito objetivo, subjetivo y temporal de la obligación de informar acerca de bienes y servicios que se sitúan en el extranjero, explicando en qué artículos se regulan, quiénes están obligados a cumplimentar dicha obligación y cuándo deben presentarla.

⁷ GARCÍA CARACUEL, María. “La obligación de información de bienes y derechos en el extranjero como instrumento de lucha contra el fraude fiscal.” *En Derecho & Sociedad*, núm. 43, págs. 449-460. 2015, pág. 3.

⁸ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

2.1. **Ámbito objetivo, subjetivo y temporal.**

En referencia al ámbito subjetivo de dicha declaración, cabe reseñar que la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero no está vinculada a un impuesto en concreto⁹, por lo tanto, reviste de carácter general. Aunque en el apartado 3 de la DA decimoctava de la Ley General Tributaria se contempla la posibilidad de que la norma específica de cada tributo desarrolle una serie de consecuencias por el incumplimiento de dicha obligación.

La disposición adicional mencionada anteriormente nos remite al artículo 93 de la misma ley para establecer el ámbito subjetivo de aplicación de la obligación de información. Por lo tanto, deberán de proporcionar dicha información tanto de personas jurídicas, físicas, establecimientos permanentes¹⁰ y aquellos obligados tributarios que recoge el artículo 35.4 de la LGT, que son las herencias yacentes y las comunidades de bienes. Los sujetos mencionados anteriormente deberán ser titulares de determinados bienes y derechos situados en el extranjero, o bien, los titulares reales de los citados bienes y derechos según lo establecido en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención de blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

En referencia al ámbito objetivo de la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero, cabe destacar que se deberá informar sobre tres categorías de bienes y derechos, según lo establecido en la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria y en los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del RD 1065/2007, de 27 de julio.

En el artículo 42 bis del RD 1065/2007 se precisa el alcance de la obligación de informar acerca de las cuentas abiertas en entidades financieras situadas en el extranjero.

⁹ CALVO VÉRGEZ, Juan. “La presentación del modelo 720 (declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero) y su compatibilidad con el ordenamiento comunitario”. *En Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* num.11/2019, 46. 2019, págs. 7 y ss.

¹⁰ SOTO BERNABEU, Laura. “La residencia y el establecimiento permanente como puntos de conexión en la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.” *En Documentos de Trabajo* 3/2018. Págs. 173-191, 2018, págs. 4 y ss.

En el apartado 1 de dicho artículo se enuncia que están obligados a presentar dicha declaración las personas físicas y jurídicas que tengan su residencia en territorio español, así como los establecimientos permanentes en dicho territorio, que se recoge en el artículo 35.4 de la LGT.

Se debe suministrar información sobre la suma de todos los saldos en las diferentes entidades bancarias, a 31 de diciembre y el saldo medio del último trimestre del año siempre que sean superiores a 50.000 euros, es decir, que el computo de todos los saldos de las cuentas en entidades financieras en el extranjero debe ser igual o superior a 50.000 euros¹¹, independientemente del país.

La información a suministrar junto con lo mencionado anteriormente, es la denominación de la entidad bancaria donde se tiene depositado el dinero, la identificación completa de las cuentas y la fecha en la que se ha abierto dicha cuenta.

Además, se debe tener presente que la presentación de dicha declaración deberá realizarse en los años siguientes siempre y cuando se produzca un incremento superior a 20.000 euros en los saldos con respecto a la declaración presentada anteriormente¹².

El artículo 42 ter del RD 1065/2007 regula la obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero.

La información a declarar será el saldo a 31 de diciembre de los valores y derechos¹³ que se tengan en participación de capital, así como de cesión a terceros, contemplando el número y clase de acciones y participaciones de las que sea titular, así como su valor.

Junto a ello, con respecto a las acciones o participaciones que se tengan en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva se deberá de informar de la razón social de dicha institución y su domicilio.

¹¹ CALVO VÉRGEZ, Juan. “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”. *En Revista Quincena Fiscal num.17/2014*, 13. 2014, págs. 6 y ss.

¹² *Ibidem*.

¹³ *Ibidem*.

En referencia a los seguros de invalidez o vida, se debe de informar del valor a fecha de rescate a 31 de diciembre y con respecto a las rentas temporales o vitalicias que se obtengan por la entrega de un capital en dinero, de derechos de contenido económico o de bienes muebles o inmuebles de entidades que se encuentren en el extranjero se debe informar de valor de capitalización también a 31 de diciembre¹⁴. Igualmente, se deberá identificar a la entidad aseguradora indicando la razón social y su domicilio.

Se debe de informar de cada uno de los mencionados valores, derechos, seguros y rentas señalados anteriormente siempre que el valor conjunto de todos los elementos sea superior a 50.000 euros y, al igual que en el caso anterior, existe la obligación de volver a informar en años posteriores si el valor se ha incrementado en más de 20.000 euros con respecto a la última declaración¹⁵.

Por último, el artículo 54 bis del RD 1065/2007 recoge la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

Por lo tanto, se establece la obligación de informar sobre aquellos bienes inmuebles y aquellos derechos que se constituyan sobre bienes inmuebles que estén situados en el extranjero. Se deberá de identificar al inmueble, dónde se localiza, así como la fecha de adquisición y su valor¹⁶. Como sucedía en las anteriores categorías, se debe de informar de dichos bienes siempre y cuando el valor de todos los que se posean en el extranjero sea superior a 50.000 euros. Al igual que en los casos especificados anteriormente, se volverá a informar de dichos bienes siempre y cuando el valor haya aumentado en más de 20.000 euros con respecto a la última declaración.

¹⁴ CALVO VÉRGEZ, Juan. “La presentación del modelo 720 (declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero) y su compatibilidad con el ordenamiento comunitario”. En *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* num.11/2019, 46. 2019, págs. 11 y ss.

¹⁵ CALVO VÉRGEZ, Juan. “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”. En *Revista Quincena Fiscal* num.17/2014, 13. 2014, pág. 20.

¹⁶ *Ibidem*.

En cuanto al ámbito temporal de dicha declaración¹⁷, como bien se ha indicado anteriormente, se debe presentar por vía telemática y el plazo para dicha presentación es entre el 1 de enero al 31 de marzo, para informar de los bienes y derechos que se sitúen en el extranjero del año anterior. Con respecto al año en el que entró en vigor la citada obligación de información, que fue en el 2013, se estableció como plazo para cumplir con la misma del 1 de febrero de 2013 al 30 de abril de 2013.

Por lo tanto, son tres categorías de bienes y derechos los que se deben informar: las cuentas en entidades financieras, los valores o derechos que se tengan fondos propios o de terceros y los bienes inmuebles que se tengan en el extranjero. Una vez explicado brevemente el contenido de la citada obligación de información, en el apartado siguiente vamos a comentar el régimen sancionador de dicha obligación que se recoge en la DA 18 de la LGT, en el artículo 39.2 de la LIRPF, en el artículo 121.6 de la LIS y en la DA 1ª de la Ley 7/2012 de 29 de octubre.

2.2. Régimen sancionador aplicable a supuestos de incumplimiento.

Como hemos comentado al final del apartado anterior, vamos a explicar el régimen sancionador de esta obligación¹⁸ que se encuentra recogido en la DA decimoctava, en la modificación que se realizó del artículo 39.2 de LIRPF, del artículo 121.6 de la LIS y en la DA primera de 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 primer lugar, según lo establecido en el apartado 2º de la DA 18ª de la Ley General Tributaria constituye una infracción tributaria muy grave no presentar en plazo o presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. También, constituye una infracción

¹⁷ CALVO VÉRGEZ, Juan. “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”. En *Revista Quincena Fiscal* num.17/2014, 13. 2014, pág. 4.

¹⁸ CUYÁS PRAT, Daniel y COCA FRAILE, Cristina. “Situación actual de la obligación de declarar los bienes”. En *Actualidad Jurídica Aranzadi* num.946/2018, 3. 2018, pág. 1.

tributaria grave el presentar la citada declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos.

La cuantía de las sanciones, tanto para informar sobre las cuentas en entidades de crédito, sobre los títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas que se depositen en el extranjero y sobre los inmuebles que se posean en el extranjero, consistirá en una multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato que no se hubiera informado en la declaración o se hubiese informado de manera falsa o incompleta, con un mínimo de 10.000 euros¹⁹. Cuando la declaración se haya presentado fuera de plazo y sin previo requerimiento de la Administración, la sanción será de 100 euros por cada dato que no se haya informado con un mínimo de 1.500 euros.

En segundo lugar, debemos hacer referencia a las modificaciones que se introdujeron en la LIRF²⁰. En concreto, se modificó el artículo 39.2 que determina que tendrán consideración de ganancias de patrimonio no justificadas, la tenencia, declaración o adquisiciones de bienes o derechos de los que no se hubieran cumplido en el plazo establecido de la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero y se deberán de integrar en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo de los no prescritos pendientes de regularizar.

Lo que se introduce en este apartado es que la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos en el extranjero que no se hubieran declarado en la mencionada obligación tendrá la consideración de una ganancia patrimonial no justificada y se integrará en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo que no haya prescrito. Pero si el contribuyente acredita que la titularidad de dichos bienes ha sido adquirida con rentas declaradas o que se han obtenido en periodos impositivos respecto de los cuales no era contribuyente, no resultará de aplicación dicha regla.

De este modo, si la Administración tributaria descubre la tenencia de los bienes o derechos que el contribuyente tenga en el extranjero e incumpliera respecto de los mismos

¹⁹ CALVO VÉRGEZ, Juan. “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”. En *Revista Quincena Fiscal* num.17/2014, 13. 2014, pág. 9.

²⁰ FALCÓN Y TELLA, Ramón. “El modelo 720 (I): especial referencia a la contabilidad de las personas físicas y a las sociedades sin personalidad”. En *Revista Quincena Fiscal* num.11/2013, 6. 2013, pág. 4.

la obligación de presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, éstos se imputarán al período más antiguo de entre los no prescritos.

El contribuyente podrá enervar la citada presunción de ganancias patrimoniales no justificadas cuando acredite que el dinero con el que ha adquirido dichos bienes o derechos había sido declarado con anterioridad o que dichas rentas fueron obtenidas en un período impositivo en el que no tenía la consideración de contribuyente por el IRPF.

Además, se modifica el artículo 121 de la LIS, sobre bienes y derechos no contabilizados o no declarados. Este artículo recoge la presunción de obtención de rentas, lo que se establece en esta modificación es similar a lo que ocurre en la modificación que se establece en la LIPRF, pero en el caso de que los titulares de los bienes o derechos objeto de declaración sean personas jurídicas. En estos supuestos, los bienes y derechos que no se hubieran declarado en dicha obligación se entiende que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará en el período impositivo más antiguo de los no prescritos. Al igual que en el caso anterior, si el contribuyente justifica que han sido adquiridos con rentas previamente declaradas o en un ejercicio en el que no eran contribuyentes por el citado impuesto, no resultará de aplicación lo mencionado anteriormente.

Por último, la DA primera de la Ley 7/2012 de 29 de octubre, establece que lo dispuesto en el artículo 39.2 de la LIRPF²¹ y en el artículo 121.6 de la LIS conlleva la comisión de una infracción tributaria de carácter muy grave que acarrearía una sanción del 150% del importe de la base de la sanción²². En estos supuestos, la base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos señalados, la cual no tendrá en cuenta las cantidades pendientes de compensación o deducción, además de que resulta incompatible con lo dispuesto en los artículos 191 al 195 de la LGT.

Cabe destacar que aquí es donde surge la problemática con respecto a la obligación de declarar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero, es decir, por

²¹ FALCÓN Y TELLA, Ramón. “El modelo 720 (I): especial referencia a la contabilidad de las personas físicas y a las sociedades sin personalidad”. En *Revista Quincena Fiscal* num.11/2013, 6. 2013, pág. 5.

²² 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. (2012).

su régimen sancionador, ya que como vamos a comprobar es bastante más gravoso con respecto a obligaciones sobre información de las mismas características pero que recaen sobre bienes y derechos situados dentro del territorio español. Es por ello por lo que muchos contribuyentes han recurrido las sanciones impuestas y por lo que la CE inició el proceso de infracción, el cual se verá más adelante.

Una vez que hemos terminado de analizar el régimen sancionador de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero, en el siguiente apartado procederemos a examinar el régimen sancionador de obligaciones análogas de ámbito nacional.

2.3. Régimen sancionador previsto en los artículos 198 y 199 de la Ley General Tributaria.

Expuesto el régimen sancionador aplicable al incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero, debemos hacer referencia al régimen sancionador aplicable a determinadas obligaciones de información en el ámbito tributario de alcance nacional²³. Con ello, consideramos que se puede ayudar a entender las alegaciones de la CE en relación con la falta de proporcionalidad de la mencionada obligación de información. Estas sanciones son las que se recogen en los artículos 198 y 199 de la LGT. Del mismo modo, analizaremos el régimen general de las ganancias patrimoniales no justificadas y de la presunción de obtención de rentas de los artículos 39.1 de la LIRPF y 121.1 de la LIS, respectivamente.

Con respecto a la Ley General Tributaria, el artículo 198 sanciona aquellas infracciones cometidas por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca un perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

Con respecto a la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, conviene centrarse en la primera parte del artículo mencionado anteriormente,

²³ SIMÓN ACOSTA, Eugenio. (2015). “Declaración de bienes en el extranjero: un piélagos de irracionalidad e inconstitucionalidad.” En *Actualidad Jurídica Aranzadi* num.898/2015, 3. 2015, pág. 1.

ya que las sanciones que se recogen en la DA 18 de la LGT, se asimilan a las que se establecen en dicho artículo, pero para obligaciones de información de carácter nacional.

La sanción del artículo 198 de la LGT puede ser de carácter leve, y conlleva una multa pecuniaria de 200 euros con respecto a declaraciones censales o de 400 euros con respecto a la designación de un representante.

Cuando se incumplan las obligaciones de suministro de información de los artículos 93 y 94 de la LGT, la sanción será de 20 euros por cada dato que se haya omitido con un mínimo de 300 euros y hasta un máximo de 20.000 euros. Como puede comprobarse, estas sanciones son considerablemente inferiores a las que se recogen en la DA 18 de la misma ley. La diferencia es que la información que se suministra en la declaración informativa regulada en la DA 18 de la LGT es sobre bienes y derechos situados en el extranjero, mientras que la de estos artículos se refiere a información sobre bienes y derechos que se encuentran en territorio nacional. No obstante, cabe destacar que, si dicha declaración o autoliquidación se ha presentado sin requerimiento previo por parte de la Administración, la sanción y los límites establecidos se reducen a la mitad.

A este respecto, debemos apuntar que las infracciones del artículo 194 y 199 de la LGT no se cometerán cuando se presenten declaraciones o autoliquidaciones de manera incompleta o con datos falsos y después se presenta fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación complementaria o sustituta de las mencionadas anteriormente.

En el caso de que la Administración hubiera realizado el requerimiento, la sanción mencionada al principio será compatible con la que se establece en el artículo 203, es decir, la sanción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración.

El artículo 199 de la LGT es aquel que sanciona las infracciones tributarias por presentar incorrectamente las autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca un perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

En este artículo se sanciona cuando el obligado tributario presenta ante la Hacienda Pública declaraciones o autoliquidaciones de forma incompleta o con datos

falsos. Esta infracción tiene carácter grave, por lo que las sanciones son de mayor cantidad con respecto al artículo anterior.

En concreto, si se presentan declaraciones o autoliquidaciones con información incompleta o con datos falsos, la sanción será de una multa fija de 150 euros y, en el caso de que se presenten declaraciones o autoliquidaciones con trascendencia tributaria por medios distintos a los telemáticos y sea de obligación realizarlo por dichos medios, la sanción será de una multa fija de 250 euros, al igual que para las declaraciones censales con datos falsos o incompletas.

Cuando se incumpla la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la LGT y, tratándose de requerimientos individualizados o declaraciones exigidas que no tengan por objeto datos expresados en unidades monetarias y además contengan datos falsos o incompletos, la multa será de 200 euros por cada dato omitido o falso. Esta será de 100 euros por cada dato falso u omitido en el caso de que se presente por medios diferentes a los exigidos con un mínimo de 250 euros.

También se determina que, cuando se trate de requerimientos individualizados o declaraciones exigidas de acuerdo con los artículos señalados anteriormente que tengan por objeto datos expresados en unidades monetarias y se hayan contestado o presentado de forma incompleta o falseada, la sanción será de una multa proporcional de hasta el 2% de las operaciones que no se hayan declarado con un mínimo de 500 euros.

En el caso de que las operaciones señaladas anteriormente representen un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75% de las operaciones que debían declararse, la sanción será una multa proporcional del 0.5, del 1, del 1.5 o del 2% del importe de las operaciones no declaradas. Cuando dicho porcentaje sea inferior del 10%, la multa será una sanción fija de 500 euros. Por último, si se produjera una reiteración de estas infracciones, la sanción se incrementaría en un 100%.

Junto a ello, en línea con el análisis del régimen sancionador aplicable en casos de incumplimiento con la obligación de declarar bienes y derechos situados en el extranjero, debemos hacer referencia a las consecuencias derivadas del incumplimiento de obligaciones de información sobre los bienes y derechos previamente ocultados a la

Administración tributaria cuando éstos se sitúan dentro del territorio nacional reguladas en los artículos 39.1 de la LIRPF y 121.1 de la LIS²⁴.

Con respecto al IRPF, el artículo 39.1 de la Ley del citado Impuesto trata sobre las ganancias patrimoniales no justificadas en el ámbito nacional. La diferencia con el apartado segundo analizado anteriormente es que la ganancia patrimonial no justificada se incluirá en la base liquidable general del periodo en el que la Administración tributaria haya descubierto, a diferencia del apartado dos, donde se imputa en la base liquidable del último periodo no prescrito. Por lo tanto, a la hora de liquidar, cuando Hacienda descubra una ganancia en el extranjero, obligará a pagar mayores intereses de demora que si la ganancia ocurre en territorio nacional.

Igual que se ha expuesto en el régimen sancionador aplicable en supuestos de incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, en este caso, se permite al contribuyente enervar la aplicación de esta presunción *iuris tantum* cuando acredite que ha sido titular de dichos bienes y derechos desde una fecha anterior al periodo de preinscripción.

En cuanto al artículo 121 de la LIS, éste regula como tributan los bienes y derechos que han sido no contabilizados o no declarados en el Impuesto sobre Sociedades. El apartado uno nos indica que se presume como adquiridos con cargo a renta no declarada aquellos bienes que hayan sido adquiridos cuya titularidad sea del obligado tributario y no estén contabilizados. En consecuencia, el importe de la renta resultante de la aplicación de la citada presunción se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, a no ser que el contribuyente pueda probar que corresponde a otro u otros periodos impositivos, o bien que han sido adquiridos con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente del Impuesto de Sociedades.

A modo de resumen de ambos regímenes sancionadores, se ha confeccionado una tabla donde se expone de manera resumida las sanciones aplicables en supuestos de incumplimiento o cumplimiento defectuoso de dichas obligaciones de información.

²⁴ FALCÓN Y TELLA, Ramón. “El modelo 720 (I): especial referencia a la contabilidad de las personas físicas y a las sociedades sin personalidad”. En *Revista Quincena Fiscal* num.11/2013, 6. 2013, pág. 3.

Tabla 1: Resumen régimen sancionador obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

DA 18ª LGT	Infracción tributaria muy grave que se sanciona con: -5.000€ por cada dato omitido, mínimo de 10.000€ -100€ por cada dato omitido, mínimo de 1.500€, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo, sin requerimiento (Regularización voluntaria).
Artículo 39.2 de IRPF	Ganancia patrimonial no justificada que se incluye en el último periodo no prescrito. Presunción <i>iuris tantum</i> que se puede enervar si se prueba que no se tenía la condición de contribuyente o que tales rentas ya habían sido declaradas.
Artículo 121.6 de IS	Los bienes y derechos se entenderán que han sido adquiridos y se imputarán en el último periodo no prescrito, a no ser que el contribuyente acredite que los bienes y derechos han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente de este Impuesto.
DA 1ª Ley 7/2010	Sanción del 150%. La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos 39.2 de LIRPF y 121.6 de la LIS.

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 2: Resumen régimen sancionador artículos 198 y 199 de la LGT.

Art. 198 LGT	-No presentar declaración censal: multa pecuniaria fija de 200€ -Obligación de suministrar información (arts. 93 y 94 LGT): infracción tributaria leve. <ul style="list-style-type: none">•20€ por cada dato omitido.•Mínimo 300€•Máximo 20.000€•Regularización voluntaria: sanción, límites máximo y mínimo a la mitad.
--------------	---

<p>Art.199 LGT</p>	<p>Recoge diversas infracciones calificadas como graves y que se sancionan con:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Presentar de forma incompleta o inexacta: multa pecuniaria fija de 150€ -Presentación por medios no autorizados: multa pecuniaria fija de 250€ -Declaraciones censales incompletas: multa pecuniaria fija de 250€ -Requerimientos ante obligaciones de suministro de información (arts. 93 y 94 LGT) que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias: <ul style="list-style-type: none"> •200€ por cada dato omitido o falso •100€ por cada dato omitido o falso que ha sido presentado por medios no autorizados. Mínimo 250€ -Requerimientos ante obligaciones de suministro de información (arts. 93 y 94 LGT) cuando contengan datos expresados en magnitudes monetarias: <ul style="list-style-type: none"> •2% de las operaciones no declaradas. •Mínimo: 500€ •Cuando las operaciones representen el 10%, 20%, 50% y 75% •La sanción será del 0.5%, 1%, 1.5% y 2%, respectivamente. •Si es menor del 10% será como mínimo de 500€.
<p>Art. 39.1 de LIRPF</p>	<p>Ganancia patrimonial no justificada se incluye en el periodo en el que Hacienda descubra la misma, salvo que el contribuyente pruebe que ha sido titular de los mismos desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.</p>
<p>Art. 121.1 de la LIS</p>	<p>Los bienes y derechos se entenderán que han sido adquiridos y se imputarán en el periodo más antiguo entre los no prescritos excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros.</p>

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar, el régimen sancionador de obligaciones similares pero aplicable al ámbito nacional es más laxo que el que se establece en la obligación informativa sobre bienes y derechos que se sitúan en el extranjero. Se ha realizado dicha comparación porque, como se verá más adelante, la CE hace referencia a ambos regímenes durante el procedimiento de infracción que inició contra el Reino de España, tal y como aparece plasmado en el Dictamen Motivado.

3. Procedimiento de infracción de la Unión Europea.

La CE puede emprender acciones judiciales, mediante el conocido como procedimiento de infracción, contra los Estados miembros que no aplican el Derecho de la Unión. Así se reconoce en artículo 17 del Tratado de la Unión Europea, donde en el apartado uno se expresa lo siguiente:

“La Comisión promoverá el interés general de la Unión y tomará las iniciativas adecuadas con este fin. Velará por que se apliquen los Tratados y las medidas adoptadas por las instituciones en virtud de éstos. Supervisará la aplicación del Derecho de la Unión bajo el control del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Ejecutará el presupuesto y gestionará los programas. Ejercerá asimismo funciones de coordinación, ejecución y gestión, de conformidad con las condiciones establecidas en los Tratados. Con excepción de la política exterior y de seguridad común y de los demás casos previstos por los Tratados, asumirá la representación exterior de la Unión. Adoptará las iniciativas de la programación anual y plurianual de la Unión con el fin de alcanzar acuerdos interinstitucionales.”

Esto quiere decir que la CE es un órgano, entre cuyas múltiples funciones, destaca la del control para que se cumplan los Tratados que firman los Estados miembros de la Unión Europea, así como cada una de las medidas que se aprueban por dicho órgano.

La forma de velar por dicho cumplimiento es mediante el procedimiento de infracción, el cual se encuentra regulado en los artículos 258 a 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

El procedimiento de infracción comienza cuando la CE²⁵, por investigación propia o mediante una denuncia, descubre que alguno de los Estados miembros no está cumpliendo con la legislación de la Unión Europea. Antes de iniciar dicho procedimiento, se intenta que el Estado miembro subsane el incumplimiento que ha realizado mediante

²⁵https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/applying-eu-law/infringement-procedure_es. Consultado el 22 de junio de 2020.

lo que se conoce como EU Pilot²⁶. EU Pilot es un procedimiento informal empleado por la CE cuyo objetivo es que los Estados miembros aclaren sus posiciones y, junto a la CE, busquen soluciones en un plazo breve de tiempo, este procedimiento es llamado también Solución Temprana.

Si no se resuelve la infracción por dicho cauce, la CE procede al inicio formal del procedimiento de infracción, el cual tiene diferentes etapas.

En primer lugar, se emite una Carta de emplazamiento, en la cual la CE envía al Estado miembro un escrito y le requiere para que, en un plazo máximo de dos meses, presente la respuesta que crea conveniente sobre el posible incumplimiento. Esta primera etapa se encuentra regulada en el artículo 258 del TFUE, donde se expone que la CE tiene la potestad para emitir una carta de emplazamiento a un Estado miembro para que exponga su versión.

Tras la carta de emplazamiento, tenemos en segundo lugar la emisión de un Dictamen motivado, donde tras el plazo de dos meses, si el Estado miembro no ha respondido a la Carta de emplazamiento o la CE considera que dicha respuesta no ha sido satisfactoria, se le remite un Dictamen Motivado en el cual se expone el problema de la cuestión y que es lo que se incumple de manera motivada. Tras este dictamen, el Estado miembro dispone de dos meses para justificarse. Al igual que en la primera etapa, ésta se encuentra regulada en el artículo 258 del TFUE, donde se recoge que, una vez que el Estado miembro ha expuesto su postura y ésta no ha sido satisfactoria, la CE emitirá un Dictamen Motivado.

En tercer lugar, y tras la emisión del Dictamen Motivado por parte de la CE, se encuentra el recurso al Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Si de nuevo la CE no ha obtenido una respuesta satisfactoria o el Estado no ha respondido al dictamen, la CE puede presentar un recurso por incumplimiento ante el TJUE. Cabe destacar, que el 85% de los procedimientos que se han iniciado han finalizado antes de llegar a esta etapa contenciosa.

²⁶Para más información sobre dicho asunto, consúltese el enlace: https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/index_es.htm Consultado el 22 de junio de 2020.

En cuarto lugar, se produce la resolución de la controversia por medio de la correspondiente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. La media de respuesta del TJUE es de dos años según afirma Alejandro del Campo²⁷. Durante este tiempo el TJUE decide por tanto si el Estado miembro ha infringido la normativa comunitaria e insta a las autoridades competentes a que adopten las medidas necesarias para adecuar la normativa al Derecho comunitario.

Por último, se puede producir la devolución del asunto al Tribunal de Justicia. Esto ocurre cuando el Estado miembro sigue sin acatar la sentencia de TJUE y la CE decide volver a enviar el asunto ante el TJUE. En estos casos, debemos tener presente que la CE propondrá al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la imposición de sanciones económicas, que pueden consistir en el pago de una suma a tanto alzado y/o en multas diarias.

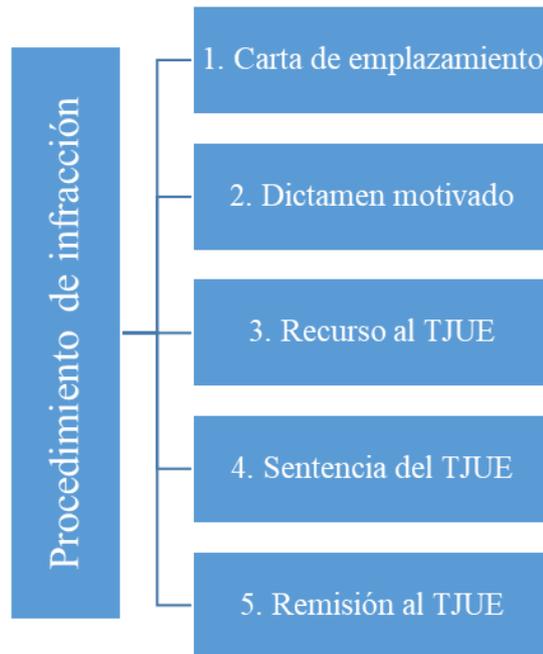
Estas sanciones, que interpone el TJUE a petición de la CE, se basan en una serie de criterios, como son la importancia de las normas que se han infringido²⁸, las repercusiones de dichas infracciones en los intereses generales o particulares, el periodo de tiempo en el que no se ha cumplido con la normativa, así como la capacidad que tiene el Gobierno del Estado infractor de hacer frente a dichas sanciones.

A modo de resumen, en la siguiente figura pueden observarse las diferentes etapas del procedimiento de infracción como mecanismo para garantizar la aplicación del Derecho de la Unión Europea empleado por la CE.

²⁷ Alejandro del Campo, afirma en el artículo que se menciona a continuación, que la media de respuesta del TJUE es de dos años. <https://www.consultingdms.com/modelo-720-sanciones-formales-tribunal-justicia-union-europea/>. Consultado el 22 de junio de 2020.

²⁸ https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/index_es.htm. Consultado el 22 de junio de 2020.

Figura 1: Etapas procedimiento de infracción de la CE.



Fuente: Elaboración propia.

Para concluir este apartado, debemos poner de manifiesto que el procedimiento de infracción que se inicia contra el Reino de España por el régimen sancionador de la obligación de informar acerca de bienes y derechos situados en el extranjero. Éste surge a raíz de la denuncia del despacho DMS Consulting, de Baleares, donde a finales de febrero presenta una denuncia ante la CE contra el modelo 720.

3.1. Libertades fundamentales del Texto Refundido de la Unión Europea.

En este apartado se van a exponer las libertades fundamentales que se consagran en el TFUE, debido a que la CE en el Dictamen Motivado afirma que se están vulnerando dichas libertades mediante la aplicación del régimen sancionador de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

En primer lugar, el TFUE regula la libertad de circulación de personas. Esta libertad se encuentra recogida en el artículo 21 del TFUE, donde se establece que todo ciudadano de la Unión tiene derecho a circular y a residir libremente en cualquier territorio de los Estados miembros que conforman la UE, siempre que se sometan a las

limitaciones y condiciones que se establecen en los Tratados y en las legislaciones internas de cada Estado.

En el artículo mencionado anteriormente, se determina que el Parlamento y el Consejo Europeo podrán adoptar las medidas necesarias para que, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, se cumpla con la libertad de circulación de las personas por todo el territorio de la UE, al igual que podrán establecer medidas sobre seguridad o protección social.

En segundo lugar, en el TFUE se regula la libre circulación de trabajadores²⁹, concretamente en los artículos 45 a 48 y en el artículo 22 del AEE. La definición de dicha libertad se recoge en el artículo 45.

En dicho artículo se consagra la libertad de circulación de los trabajadores dentro de los Estados miembros de la UE. Dicha libertad conlleva a la abolición de cualquier discriminación por la nacionalidad de los trabajadores. La libre circulación de trabajadores³⁰ implica el derecho a que se pueda responder a ofertas efectivas de trabajo, que los trabajadores puedan desplazarse libremente por cualquier Estado miembro para dicho fin, que se pueda residir en cualquier Estado miembro para ejercer un trabajo y que se pueda permanecer en dicho Estado miembro después de haber ejercido un trabajo en el mismo.

Como bien se entiende en lo expuesto anteriormente, cualquier ciudadano de un Estado miembro de la UE puede acceder a cualquier trabajo dentro la Unión Europea, sin que sea discriminado por alguna razón. Además, la libre circulación implica responder a ofertas de empleo, desplazarse libremente por los Estados miembros y residir en dicho Estado.

Los artículos 46 a 48 del TFUE tratan acerca de cómo velar por el respeto a esta libertad fundamental, además de garantizar los derechos en materia de prestaciones

²⁹ ÁLVAREZ-PALACIOS ARRIGHI, Gabriela Isabel. “Las libertades fundamentales reconocidas por la U.E. especial referencia a la sentencia Gebhard”. Universidad de Extremadura. 1994, págs. 9 y ss.

³⁰ SOTO BERNABEU, LAURA. “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero a la luz del Derecho de la Unión Europea.” En VV.AA. *Conflictos actuales de derecho tributario*. Págs. 603-625. 2017, pág. 1.

sociales. En primer lugar, en el artículo 46 se recoge que el Parlamento y el Consejo Europeo deberán tomar medidas, con arreglo al procedimiento legislativo, para hacer que sea dicha libertad sea efectiva, ya sea mediante directivas o reglamentos. Junto a ello, el artículo 47 establece que los Estados miembros deberán de facilitar, en el marco de un programa común, el intercambio de trabajadores jóvenes.

En cuanto al artículo 48, en él se establece que el Parlamento y el Consejo Europeo adoptarán las medidas necesarias para crear un sistema que garantice a los trabajadores migrantes el acceso a las prestaciones sociales, teniendo en consideración las legislaciones nacionales, así como el pago de las prestaciones a las personas que se encuentren en los Estados miembros.

En tercer lugar, el TFUE regula la libertad de prestación de servicios. Esta libertad se encuentra recogida en los artículos 56 a 62 del TFUE y en el artículo 36 del AEEE.

El artículo 56 establece que se prohíbe toda aquella restricción sobre la libre prestación de servicios por los nacionales miembros de los Estados miembros dentro de la UE. El Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, podrán extender el beneficio de las disposiciones del presente capítulo a los prestadores de servicios que sean nacionales de un tercer Estado y se hallen establecidos dentro de la Unión.

En el artículo 57 se define a los servicios como aquellas prestaciones que se realizan a cambio de una remuneración, pero que no se rigen por las disposiciones de la libre circulación de mercancías, de la libre circulación de capitales y de la libre circulación de personas. Además, entiende como servicios aquellas actividades de carácter industrial, las de carácter mercantil, las actividades artesanales y las propias de las profesiones liberales.

En cuanto al artículo 58, en él se establece que la prestación de servicios en cuanto al transporte se realizará de acuerdo al título de transportes del TFUE y que la liberalización de los servicios bancarios se realizará atendiendo a la libre circulación de capitales que se explicará más adelante.

Por último, en los artículos 59 a 62 se establece que el Parlamento y el Consejo Europeo pueden liberalizar cualquier servicio que crean conveniente, así como de instar a los Estados a que cumplan con las liberalizaciones de los servicios.

En cuarto lugar, la libertad de capitales se encuentra regulada en los artículos 63 al 66 del TFUE y en el artículo 40 del AEEE.

El artículo 63 define la libre circulación de capitales³¹. En dicho artículo se expone que se prohíbe toda aquella restricción sobre los movimientos de capitales entre Estados miembros y terceros países, así como la restricción de pagos.

Por su parte, el artículo 64 establece que el Parlamento y el Consejo Europeo pueden establecer medidas legislativas para garantizar la libre circulación de capitales y la libre circulación de pagos. Además, se da la posibilidad de que el Consejo, previa consulta al Parlamento Europeo, pueda establecer alguna medida que suponga un retroceso en la libertad de movimiento de capitales de terceros países.

En cuanto el artículo 65, en él se determina que los Estados miembros pueden aplicar las disposiciones que consideren pertinentes en materia de Derecho Fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital. Junto a ello, se permite a los Estados miembros establecer modelos de declaración informativa y toda una serie de medidas para evitar infracciones en su ordenamiento jurídico, siempre y cuando éstas no vayan en contra de la libre circulación de capitales y pagos como se establece en el artículo 63.

Por último, el artículo 66 establece que el Consejo Europeo, a propuesta de la CE y consultando previamente al Banco Central Europeo, podrá establecer una serie de medidas para salvaguardar el funcionamiento de la política económica y monetaria si se ve amenazada por la libertad de capitales con terceros países.

³¹ ÁLVAREZ-PALACIOS ARRIGHI, Gabriela Isabel. “Las libertades fundamentales reconocidas por la U.E. especial referencia a la sentencia Gebhard”. Universidad de Extremadura. 1994, págs. 4 y ss.

En quinto lugar, se regula la libre circulación de mercancías³² que se encuentra establecida en los artículos 28 a 37 del TFUE.

En particular, el artículo 28 establece una unión aduanera, que abarca la totalidad de los intercambios de mercancías y en la que se prohíben por lo tanto los derechos de aduana en importación y exportación entre mercancías de los Estados miembros. Además, se adopta un arancel aduanero común con terceros países.

En los artículos siguientes se prohíbe, por ejemplo, los derechos de aduana en importación y exportación entre los Estados miembros, como se recoge en el artículo 30. Junto a ello, se determina que el Consejo de la Unión Europea, a propuesta de la CE, fijará los derechos de arancel aduanero común a todos los Estados miembros (art. 31). De igual modo que en las libertades anteriores, el Parlamento y el Consejo Europeo podrán adoptar medidas legislativas para fortalecer la libre circulación de mercancías, así como la cooperación aduanera entre los Estados Miembros (art.33).

En los artículos 34 y 35 del TFUE se establece la prohibición entre los Estados miembros introduzcan cualquier restricción cuantitativa sobre las importaciones y sobre las exportaciones. Además, en el artículo 36 se establece la posibilidad de que haya una serie de prohibiciones si dichos movimientos atentan contra la salud, la vida de las personas y animales, vegetales o contra el patrimonio siempre que no sean una medida de discriminación encubierta contra un Estado miembro.

En sexto y último lugar se regula la libertad de establecimiento. Ésta es la última libertad fundamental que se recoge en el TFUE, concretamente, en los artículos 49 a 55 y en el artículo 31 del AEEE.

El artículo 49 regula la prohibición de restricciones sobre la libertad de establecimiento entre Estados miembros de la UE, al igual que se prohíben las restricciones sobre la apertura de agencias, sucursales o filiales por nacionales de un Estado miembro a otro.

³² Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. (30 de marzo de 2010).

Esta libertad de establecimiento comprende a todas las actividades no asalariadas, así como a la constitución y gestión de empresas, sobre todo de las sociedades, siempre que se atenga a la legislación del país en el que se establecen.

El resto de artículos establecen una serie de medidas para hacer efectivo el derecho de establecimiento. En el artículo 50 del TFUE se expresa la capacidad del Parlamento y del Consejo Europeo para adoptar medidas legislativas con el objetivo de garantizar la libertad de establecimiento en el territorio comunitario. Además, se establece que, para facilitar el acceso a las actividades no salariales, el Parlamento y el Consejo Europeo pueden adoptar una serie de medidas para el reconocimiento mediante certificaciones o diplomas.

Por lo tanto, las libertades fundamentales que se recogen en el TFUE son seis, la libre circulación de personas, la libertad de trabajadores, libertad de capitales, libertad de servicios, libertad de mercancías y el derecho de establecimiento. Con el objetivo de concluir este apartado, cabe destacar que dichas libertades se regularon para garantizar el perfecto funcionamiento del mercado único de la Unión Europea, el cual se estableció para que cualquier persona, mercancía, servicios y capitales pudiera circular libremente por el mismo³³.

3.2. Libertades fundamentales que se incumplen con el modelo 720.

En línea con el contenido del Dictamen Motivado que la CE envió a España en relación con el incumplimiento del Derecho de la Unión Europea por aplicación del régimen sancionador asociado al incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, se podría afirmar que el Reino de España incumplió cinco de las libertades fundamentales enunciadas en el apartado anterior.

En un primer lugar, se podría decir que la mencionada obligación informativa vulnera la libre circulación de capitales³⁴, ya que el régimen sancionador prevé sanciones

³³ Para más información sobre el mercado único, así como sus principales políticas, consúltese el siguiente enlace: https://ec.europa.eu/info/policies/single-market_es. Consultado el 22 de junio de 2020

³⁴ FAYOS COBOS, Cristino Y TANCO, Pedro. “Modelo 720: el fin no justifica los medios”. En *Actualidad Jurídica Aranzadi* num.911/2015, 4. 2015, págs. 2 y ss.

del 150% si no se cumple con la obligación de información acerca de depósitos bancarios de importe superior a 50.000 euros situados en el extranjero, ya sea de la Unión Europea o fuera de la UE. Aunque la CE no cuestiona que no sea una medida eficaz para evitar el fraude fiscal, si cree que atenta contra este principio fundamental, ya que se puede tomar como una barrera para que los ciudadanos españoles procedan a depositar su dinero en entidades financieras de otros Estados miembros de la UE, del EEE o de terceros Estados.

Además de que esta obligación de información también se extiende a los ciudadanos comunitarios que residen en nuestro país, ya que como bien es sabido, en nuestro país residen muchos habitantes comunitarios, sobre todo en zonas costeras, donde tienen en su país de residencia su vivienda o depósitos bancarios. Por lo tanto, también deben de informar sobre los mismos si su valor es superior a 50.000 euros, para cada categoría de bienes y derechos enunciadas en el apartado 2.1 de este trabajo.

En segundo lugar, otra libertad que incumple el régimen sancionador de la obligación de informar acerca de bienes y derechos que se sitúan en el extranjero es la libre circulación de trabajadores³⁵. Haciendo un análisis de lo que conllevaría ser residente en otro Estado miembro de la Unión Europea por motivos de trabajo, esta situación podría implicar el tener una vivienda allí y tener una cuenta bancaria abierta para cobrar la nómina. Por ello, ya el caso de tener una vivienda en el extranjero de valor superior a 50.000 euros es necesario cumplir con la obligación de informar sobre bienes inmuebles en el extranjero. Como hemos analizado con anterioridad, en caso de no hacerlo resultaría de aplicación el régimen sancionador objeto de este trabajo. Por ello también, esta obligación para informar puede suponer una traba para fomentar la libre circulación de trabajadores en la UE.

En tercer lugar, otra de las libertades fundamentales que incumplen sería la libertad de prestación de servicios³⁶. Se incumpliría esta libertad fundamental debido a que, tener depósitos bancarios en un país de la UE, tener algún seguro de vida o mantener

³⁵ Dictamen Motivado Infracción nº 2014/4330. (16 de febrero de 2017). Comisión Europea. Accesible en: <https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/dictamen-motivado-ce-720-1.pdf>. Consultado el 22 de junio de 2020.

³⁶ Dictamen Motivado Infracción nº 2014/4330. (16 de febrero de 2017). Comisión Europea. Accesible en: <https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/dictamen-motivado-ce-720-1.pdf>. Consultado el 22 de junio de 2020.

algún valor o derecho cuya gestión se realice en otro Estado miembro de la UE puede conllevar la obligación de presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. En caso de incumplimiento de dicha obligación de información se podrían incurrir en las sanciones que se han mencionado anteriormente. Por lo tanto, el régimen sancionador de dicha obligación puede suponer un desincentivo para que los residentes en España realicen este tipo de operaciones en un Estado miembro de la UE.

En cuarto lugar, también se vulneraría la libertad de establecimiento, debido a que se podría limitar la movilidad de empresas y de profesionales entre los Estados miembros de la UE, ya que si se realizan o se han realizado inversiones en el extranjero se debería cumplir con dicha obligación informativa. De esta forma, el incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la citada obligación de información conllevaría la aplicación de sanciones muy desproporcionadas.

Por último, también se estaría vulnerando la libertad de personas dentro de la UE, debido a que se estaría limitando la movilidad de las personas entre los Estados miembros de la UE, libertad que es un pilar fundamental del mercado único, ya que éste se creó para los ciudadanos de la UE pueden estudiar, vivir, hacer compras, trabajar y jubilarse en cualquier país de la UE.

3.3. Posición de la Comisión Europea y resolución.

En este apartado se va a exponer cual ha sido la posición de la CE en el Dictamen Motivado contra el Reino de España, que se emitió el 16 de febrero de 2017, así como las libertades fundamentales del TFUE que pueden considerarse vulneradas por aplicación del régimen sancionador de la obligación de informar sobre bienes y derechos que se sitúan en el extranjero.

El procedimiento de infracción contra el Reino de España surge a raíz de una denuncia del despacho DMS Consulting³⁷ en febrero de 2013. Este despacho se encuentra

³⁷<https://www.consultingdms.com/la-nueva-obligacion-de-las-personas-residentes-en-espana-de-informar-sobre-bienes-y-derechos-en-el-extranjero-modelo-720-podria-ser-incompatible-con-el-derecho-comunitario/>. Consultado el 22 de junio de 2020.

en Palma de Mallorca y se dedica a la consultoría, pero destaca por su lucha contra el régimen sancionador de la mencionada obligación.

Tras la denuncia interpuesta por este despacho, el 16 de febrero de 2017 la CE hizo público el Dictamen Motivado contra el régimen sancionador del modelo 720. Como bien se ha explicado anteriormente, este dictamen se emite conforme a lo dispuesto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

El Dictamen Motivado se divide en seis partes que son: la exposición de los hechos, el marco jurídico aplicable, la carta de emplazamiento, la respuesta de las autoridades españolas a la carta de emplazamiento, el análisis y observaciones que realiza la CE con respecto a los argumentos que proporciona las autoridades españolas y, por último, las conclusiones.

En primer lugar, en la exposición de los hechos se resume que la CE envió una carta de emplazamiento con fecha a 5 de noviembre de 2015³⁸ para recabar información ante las autoridades españolas sobre la posible incompatibilidad del modelo 720 en el ordenamiento jurídico comunitario, pero no por la obligación en sí, que es una medida para evitar el fraude fiscal, sino por su abusivo régimen sancionador. El 29 de febrero de 2016 el Gobierno español respondió a la carta de emplazamiento negando vulneración alguna en el ordenamiento jurídico comunitario. Hay que reseñar que la CE ha remitido dicho asunto al TJUE y que dicho recurso de incumplimiento continua pendiente de resolución.

Tras la exposición de los hechos, llega el marco jurídico aplicable, en este apartado la CE, informa de la legislación comunitaria que se podría infringir con el régimen sancionador de la citada obligación. La CE afirma que se estarían vulnerando determinadas libertades fundamentales reconocidas en el TFUE y en las disposiciones correspondientes del Acuerdo del Espacio Económico Europeo.

³⁸ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. “El contundente dictamen de la Comisión Europea sobre la obligación de informar de los bienes y derechos en el extranjero y las consecuencias de su incumplimiento.” En *Revista Quincena Fiscal* num.1/20192/2019, 8. 2019, pág. 3.

Del TFUE, la CE afirma que se incumple el artículo 21³⁹, en el que se establece la libertad de circulación de las personas. Además, estima que se incumple el artículo 45 que es el que establece la libre circulación de trabajadores y el artículo 49 que regula el derecho de establecimiento. Por último, se considera igualmente vulnerado el artículo 56 que reconoce la libre prestación de servicios y el artículo 63 que hace lo propio respecto de la libre circulación de capitales y de pagos.

En cuanto al AEEE, debemos recordar que es el acuerdo por el que se establece el Espacio Económico Europeo y que se instauró el 1 de enero de 1994. La CE afirma que se incumple su artículo 28, donde se establece que: *“quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores entre los Estados miembros de las CE y los Estados de la AELC”*. Por lo tanto, se reconoce el derecho a la libre circulación de trabajadores, también regulado en el artículo 45 del TFUE.

También considera incumplido el artículo 31, en el que se establece que, *“en el marco de las disposiciones del presente Acuerdo quedarán prohibidas las restricciones de la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro de las CE o de un Estado de la AELC en el territorio de otro de esos Estados. Esta disposición se extenderá igualmente a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro de las CE o de un Estado de la AELC establecidos en el territorio de cualquiera de estos Estados”*. En dicho artículo del AEEE se establece el Derecho de establecimiento, el cual tiene su análogo en el artículo 49 del TFUE, como bien hemos comentado con anterioridad.

En el artículo 36 se desarrolla de nuevo la libertad de prestación de servicios, que dice lo siguiente: *“En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas las restricciones de la libre prestación de servicios en el territorio de las Partes Contratantes para los nacionales de los Estados miembros de la CE y de los Estados de la AELC establecidos en un Estado de la CE o en un Estado de la AELC que no sea el del destinatario de la prestación.”* Dicha libertad se encuentra recogida en el artículo 56 del TFUE, como bien se ha comentado de una manera más desarrollada en el apartado 3.2.

³⁹ Dictamen Motivado Infracción nº 2014/4330. (16 de febrero de 2017). Comisión Europea. Accesible en: <https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/dictamen-motivado-ce-720-1.pdf>

Por último, la CE expone que también se incumple el artículo 40, que desarrolla la libertad de capitales: *“En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de las CE o en los Estados de la AELC, así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales. En el Anexo XII figuran las disposiciones necesarias para la aplicación del presente artículo”*. Al igual que en las libertades comentadas anteriormente, ésta se encuentra igualmente regulada en el artículo 63 del TFUE comentado en el punto 3.2 del presente trabajo.

Tras exponer los artículos que incumple la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, la CE hace un análisis de la legislación española. Para ello hace referencia a la LGT, concretamente a la DA decimoctava, que es mediante la que se introdujo esta nueva obligación. Posteriormente, detalla todo el régimen sancionador aplicable por el incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Con este objetivo expone la modificación del artículo 39 de la LIRPF, que es sobre las ganancias patrimoniales no justificadas, así como el artículo 121 de la LIS, sobre la presunción de rentas obtenidas y finaliza con la DA primera de la Ley 7/2012 del 29 de octubre,⁴⁰ comentada también en el 2.3. Seguidamente, en este mismo punto la CE explica las principales características de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, así como los requisitos para presentarlo. A este respecto, es importante tener en cuenta que la CE menciona expresamente que no le consta que exista una información igual de exhaustiva con respecto a bienes y servicios situados en España.

El tercer apartado del Dictamen Motivado se refiere a la Carta de emplazamiento. En él, la CE hace un análisis con respecto a un contribuyente que invierta en bienes y derechos situados en España equiparándolo al que invierte en bienes y derechos situados

⁴⁰ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. “El contundente dictamen de la Comisión Europea sobre la obligación de informar de los bienes y derechos en el extranjero y las consecuencias de su incumplimiento.” En *Revista Quincena Fiscal* num.1/20192/2019, 8. 2019, pág. 2.

en el extranjero, pero en particular dentro de un Estado miembro de la UE o miembro del EEE. Como consecuencia del elevado régimen sancionador aplicable en casos de incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero objeto de este trabajo, la CE considera que su aplicación conlleva un incumplimiento de las libertades fundamentales del TFUE⁴¹. A este respecto, defiende que su aplicación puede influir negativamente en que un residente en España decida invertir en un Estado miembro de la UE o que un residente de cualquier Estado de la UE decida invertir en España, además de limitar la oferta de entidades financieras situadas en el extranjero a los españoles, vulnerando claramente las libertades fundamentales antes analizadas.

La respuesta de las autoridades españolas⁴² ante lo expuesto por la CE se encuentra recogida en el apartado cuarto. El Gobierno de España afirma que los contribuyentes que invierten en España y los que lo hacen en el extranjero se encuentran en situaciones diferentes, y ello lo hace justificándose en una sentencia del TJUE, concretamente en el apartado 72 del asunto C-157/08 Passenheim-van Schoot, de 11 de junio de 2009⁴³. En dicha Sentencia se dice lo siguiente:

“En efecto, aun cuando un contribuyente esté sometido a la misma obligación de declarar a las autoridades tributarias tanto por sus activos y rendimientos nacionales como por sus activos y rendimientos no nacionales, sigue siendo cierto que –en lo que respecta a los activos y rendimientos que no son objeto de un sistema automático de intercambio de información– el riesgo para un contribuyente de que los activos y rendimientos ocultados a las autoridades tributarias de su Estado miembro de residencia sean descubiertos es menor en el caso de los activos y rendimientos que proceden de otro Estado miembro que en el de los activos y rendimientos nacionales”.

⁴¹ Dictamen Motivado Infracción nº 2014/4330. (16 de febrero de 2017). Comisión Europea. Accesible en: <https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/dictamen-motivado-ce-720-1.pdf> Consultado el 22 de junio de 2020

⁴²FERNÁNDEZ TORRIJOS, Mayte. “Dictamen de la Comisión Europea: infracción de las libertades comunitarias y el régimen del modelo 720.” En *Actualidad Jurídica Aranzadi* num.951/2019, 3. 2019, pág. 3.

⁴³ Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asunto C-157/08 - Passenheim-van Schoot. (11 de junio de 2009).

Lo que se defiende en este apartado es que, en el caso de tener rendimientos o activos en el extranjero, la capacidad de la Administración Tributaria para descubrirlos es menor que si estuviesen en el país de residencia del contribuyente. A mi juicio, que haya menos capacidad para que una Hacienda descubra o no los activos o rendimientos en el extranjero, no justifica la posible vulneración de las libertades fundamentales analizadas precisamente. En este sentido, debemos tener presente que existe un mecanismo de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad entre los Estados miembros de la Unión Europea y que, por tanto, dichas dificultades no impiden el intercambio de información entre Estados miembros⁴⁴.

Además, España ha firmado unos 17 acuerdos para el intercambio de información con Estados que no son miembros de la UE⁴⁵ y un total de 102 convenios para evitar la doble imposición donde existe una cláusula para el intercambio de información con trascendencia tributaria⁴⁶. A pesar de ello, las autoridades españolas continúan argumentando que los instrumentos jurídicos de la UE en cuanto al intercambio de información no garantizan la totalidad de los datos que se pueden obtener con el modelo 720.

En cuanto a la cuestión que le plantea la CE por el importe de las sanciones impuestas por incumplir con dicha obligación, la CE las compara con el régimen tributario aplicable a sanciones análogas en un ámbito estrictamente nacional. La respuesta de las autoridades españolas es que no es comparable el régimen sancionador del modelo 720 con respecto con el régimen que hemos mencionado en el apartado 2.3, ya que se aplica en supuestos de hecho totalmente diferentes. Además, en cuanto a la justificación de la multa argumentan que es debido a que el umbral a partir del cual surge la obligación declarar es superior, ya que se cifra en 50.000 euros.

⁴⁴ Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

⁴⁵ Toda la información al respecto puede encontrarse en: https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/AcuerdosII/Paginas/AII_Alfa.aspx. Consultado el 22 de junio de 2020.

⁴⁶Más información sobre este extremo puede encontrarse en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml. Consultado el 22 de junio de 2020.

Seguidamente, en referencia a la no declaración de bienes y derechos en el extranjero y su calificación como ganancias patrimoniales no justificadas de la LIRPF o, en su caso, la aplicación de la presunción de obtención de rentas de la LIS en forma de presunción *iuris tantum*, el Gobierno español lo argumenta diciendo que en la jurisprudencia de la UE no existe regulación alguna sobre prescripción, además remiten al Asunto C-157/08 - Passenheim-van Schoot mencionado anteriormente, concretamente al apartado 86⁴⁷, donde se dice lo siguiente:

“En consecuencia, procede responder a la tercera cuestión que los artículos 49 CE y 56 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, cuando un Estado miembro aplica un plazo para la liquidación complementaria que es mayor en el caso de los activos poseídos en otro Estado miembro que en el de los activos poseídos en ese primer Estado miembro, y cuando esos activos extranjeros y los rendimientos que de ellos se obtienen se ocultan a las autoridades tributarias del primer Estado miembro, las cuales no disponen de indicio alguno sobre su existencia que les permita iniciar una investigación, la multa impuesta por la ocultación de dichos activos y rendimientos extranjeros se calcule de forma proporcional al importe de la liquidación complementaria y de acuerdo con este período más largo”.

En este apartado del asunto Passenheim-van Schoot, el TJUE justifica que para obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero se dé un mayor plazo para liquidaciones complementarias y que, debido a ese mayor plazo para dichas liquidaciones, se pueda sancionar con multas de importe mayor de acuerdo con dicho período más largo.

En cuanto al importe de la sanción del 150%, la CE en la carta de emplazamiento la comparó con los recargos por declaración extemporánea del artículo 27 de la LGT, en este caso los importes son del 5% si se regulariza espontáneamente dentro de los tres meses siguientes, 10% dentro de los seis meses siguientes, 15% dentro de los 12 meses

⁴⁷ Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asunto C-157/08 - Passenheim-van Schoot. (11 de junio de 2009).

siguientes y del 20% más intereses de demora si transcurren más de doce meses desde que se debería de haber presentado dicha obligación⁴⁸.

Lo que se recoge en el artículo 27 de la LGT, mencionado anteriormente, son los conocidos como recargos por declaración extemporánea de obligaciones tributarias y, por lo tanto, se aplican como consecuencia de la regularización espontánea del incumplimiento de una obligación tributaria material. En cuanto a las sanciones por la obligación de información, éstas se imponen por motivo de incumplimiento de una obligación tributaria formal de información.

La justificación de las autoridades españolas es que los porcentajes señalados anteriormente son recargos por declaración extemporánea y no tienen carácter sancionador como el caso de la sanción del 150%. Además, aunque la CE argumenta que la sanción puede llegar a ser incluso superior que el valor del bien situado en el extranjero, el Gobierno español justifica que se tratan de tres conceptos diferentes, por un lado, el pago del impuesto, la indemnización por pago fuera de plazo y la sanción correspondiente.

En cuanto a la comparabilidad de los contribuyentes, la CE argumenta de nuevo con base en alegaciones efectuadas por el TJUE, afirmando que se restringían las libertades fundamentales. En este caso la CE se justifica en los apartados 35, 36 y 40 del asunto C157/08⁴⁹ Passenheim-van Schoot donde se expone lo siguiente:

En el apartado 35 y 36 de dicha sentencia, el TJUE afirma que puede existir un plazo mayor para declarar bienes y derechos situados en el extranjero, en comparación con bienes y derechos situados en territorio nacional, dando por tanto una mayor seguridad jurídica. En estos apartados, se expone que la legislación neerlandesa ha concedido un plazo de 12 años para cumplimentar dicha información en vez de cinco como sería ante bienes y derechos que se sitúan en dicho territorio.

⁴⁸ Dictamen Motivado Infracción nº 2014/4330. (16 de febrero de 2017). Comisión Europea. Accesible en: <https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/dictamen-motivado-ce-720-1.pdf>. 513421057

⁴⁹ Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asunto C-157/08 - Passenheim-van Schoot. (11 de junio de 2009).

En el apartado 40, lo que se cuestiona es que, en dicho litigio, sino existiera un plazo mayor, y por tanto se sancionara por ello, se estaría vulnerando las libertades de circulación de capitales y la libre prestación de servicios en toda la UE y en el Espacio Económico Europeo.

En este caso se resuelve sobre un caso similar debido a que se está cuestionando una obligación de información sobre bienes y derechos, pero del Gobierno belga. A este respecto, el TJUE afirma que el conceder diferentes plazos para la declaración de activos situados en el extranjero va a en contra de la libre circulación de capitales⁵⁰.

Además, la CE alega que la tenencia de bienes y derechos situados en el extranjero no debe ser considerado un sinónimo de defraudación, más bien es un mero derecho recogido en el TFUE. Para ello, la CE se fundamenta en los siguientes asuntos del TJUE.

En primer lugar en el asunto C-9/02⁵¹ en su apartado 51 que expresa lo siguiente: *“el traslado del domicilio de una persona física fuera del territorio de un Estado miembro no implica, por sí solo, una evasión fiscal. La presunción general de evasión o de fraude fiscales no puede basarse en el hecho de que una persona física haya trasladado su domicilio fiscal a otro Estado miembro, ni tampoco justificar una medida fiscal que menoscabe el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado (...)”*.

En segundo lugar, se refiere al asunto C-371/10⁵², el apartado 84, en el que el TJUE argumenta lo siguiente: *“el mero hecho de que una sociedad traslade su sede a otro Estado miembro no puede fundamentar una presunción general de fraude fiscal ni servir de justificación a una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado (...)”*.

En ambos casos, el TJUE argumenta que el mero hecho de trasladar su residencia fiscal, ya sea persona jurídica o física, no conlleva que se esté realizando una evasión o

⁵⁰ Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asunto C-157/08 - Passenheim-van Schoot. (11 de junio de 2009).

⁵¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sala Quinta. Asunto C-9/02 - de Lasteyrie du Saillant. (11 de marzo de 2004).

⁵² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Gran Sala. Asunto C-371/10 - National Grid Indus. (29 de noviembre de 2011).

fraude fiscal, ya que el TFUE promulga la libertad de establecimiento y la libre circulación de trabajadores.

En cuanto a la justificación de las medidas, el Gobierno de España alegó que no es posible obtener la misma información mediante el intercambio de información que se establece en la UE. A este respecto, la CE opina que sí hay medios suficientes para garantizar la obtención dicha información y liquidar así los impuestos correspondientes. Para ello, recurre a la Directiva 2011/16/UE⁵³, a la que nos hemos referido anteriormente, donde se establece un intercambio automático de determinada información, entre la que podemos destacar los intereses que se reciben de depósitos bancarios y otros valores, así como productos de seguros de vida y bienes inmuebles.

La CE afirma que esta Directiva no da la información acerca de cuentas bancarias y valores mantenidos por entidades, pero la Administración tributaria puede disponer de dicha información previa solicitud. No debemos olvidar que en dicho instrumento normativo se regulan tres modalidades de intercambio de información: intercambio de información previa solicitud, que se encuentra regulado en el artículo 5 de dicha Directiva; intercambio automático de información, regulado en el artículo 8 de la mencionada Directiva; y, por último, el intercambio espontáneo de información, que se encuentra recogido en el artículo 9 de dicha Directiva.

A este respecto, las autoridades españolas argumentan que, si no existiera la citada obligación, la Administración tributaria española sería incapaz de liquidar impuestos de aquellos contribuyentes que obtuvieran bienes o rentas en el extranjero. Aunque la CE afirma que, desde el año 1995, no debe perderse de vista que España implementó medidas para la transparencia fiscal internacional de sociedades extranjeras. Las medidas que adoptaron las autoridades españolas fueron para evaluar las rentas obtenidas por parte de una sociedad no residente, donde sus acciones son poseídas por contribuyentes españoles. Por lo tanto, si las autoridades españolas han podido evaluar dichas rentas durante más de 20 años, deben ser capaces de liquidar impuestos por los activos que se posean en el extranjero.

⁵³ Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. (20 de febrero de 2011).

Por último, en este apartado la CE hace una crítica a las alegaciones efectuadas por las autoridades españolas cuando defienden que, si el contribuyente no cumple con la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero, la Administración tributaria no puede descubrir dichos activos o rentas. De esta forma, defienden que al contribuyente le sería mucho más fácil defraudar, lo que considera la CE que deja en clara evidencia la eficacia de la Administración tributaria española.

En cuanto al importe de las sanciones aplicables en casos de incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, la CE expone que el importe de las sanciones por incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero pueden llegar a ser hasta 66.66⁵⁴ veces superiores que las sanciones de los artículos 198.1, 198.2 y 199.1 de la LGT, como bien se ha señalado en el punto 2.3 de este trabajo. De nuevo, la CE recurre a que sí que se puede obtener dicha información mediante el mecanismo de intercambio de información con los países de la UE.

En cuanto a los efectos del citado régimen sancionador sobre la prescripción, la CE justifica su postura haciendo mención al asunto C-157/08, donde en el apartado 86, el TJUE acepta que una norma aplique un plazo más largo para declarar bienes poseídos en otro Estado. No obstante, debemos tener presente que ello no significa que no exista un plazo de prescripción, por lo que no se puede deducir que porque el TJUE exprese que se pueda dar un mayor plazo esto sea equivalente a que no prescriba.

Por último, nos referiremos al importe de la sanción del 150%. Éste es el asunto donde la CE más se detiene, ya que ocupa tres páginas del Dictamen Motivado.

La CE justifica la desproporcionalidad con respecto a esta sanción en comparación con los recargos por declaraciones extemporáneas, que como máximo se cuantifican en un 20% como bien se ha mencionado anteriormente. La CE analiza que, por regularizar espontáneamente su situación tributaria, presentando una declaración o autoliquidación tributaria sin requerimiento previo se aplica a lo sumo un recargo, que no sanción, del

⁵⁴ Dictamen Motivado Infracción nº 2014/4330. (16 de febrero de 2017). Comisión Europea. Accesible en: <https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/dictamen-motivado-ce-720-1.pdf>. Consultado el 22 de junio de 2020.

20%. En estos supuestos, nos encontramos ante el incumplimiento de una obligación material, mientras que cuando se incumple la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, entre otras consecuencias negativas, se aplica una sanción del 150%⁵⁵, a pesar de que nos encontramos ante el incumplimiento de una obligación tributaria formal. Por lo tanto, compartimos la posición de la CE cuando afirma que esta situación es totalmente desproporcionada, ya que no puede justificarse por el mero hecho de que la Hacienda española no pueda obtener dicha información. Como bien se ha comentado anteriormente, a este respecto debe tenerse en cuenta que, a nivel europeo, el intercambio de información con los países de la UE sobre la base de la Directiva 2011/16/UE y, a nivel internacional, los Convenios para evitar la Doble Imposición y los Acuerdos de Intercambio de Información firmados por España.

Otro de los elementos que analiza la CE es el artículo 191 de la LGT, donde se regula la infracción por dejar de ingresar una deuda tributaria resultante de una autoliquidación. La multa asciende al 50% en el caso de que la deuda tributaria sea superior a 3.000 euros y exista ocultación o se haya utilizado documentación o falsificado la contabilidad se incrementa en un 25%. Además, cuando exista perjuicio económico para la Hacienda Pública se incrementará en otros 25 puntos. Por lo tanto, el importe máximo de dicha sanción será del 100%, salvo que se haya utilizado medios fraudulentos, en dicho caso el porcentaje será del 150%

La sanción regulada en la DA 18ª de la Ley General Tributaria se impone por el mero hecho no cumplimentar en plazo la citada declaración informativa. Junto a ello, se produce la aplicación de la presunción de ganancias patrimoniales no justificadas o de la presunción de obtención de rentas y puede resultar de aplicación la sanción del 150% recogida en la DA 1ª de la Ley 7/2012, sanción equiparable cuantitativamente a la que se aplica cuando se utilizan medios fraudulentos en una situación interna de incumplimiento de la obligación de ingresar una determinada deuda tributaria.

De esta forma, las conclusiones que extrae la CE del análisis del modelo 720 son que, con la aplicación del régimen sancionador consecuencia del incumplimiento de la

⁵⁵ Dictamen Motivado Infracción nº 2014/4330. (16 de febrero de 2017). Comisión Europea. Accesible en: <https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/dictamen-motivado-ce-720-1.pdf>. Consultado el 22 de junio de 2020.

citada obligación de información, se está vulnerando la libertad de circulación de personas, la libre circulación de trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales. Ello es así debido a que el régimen sancionador puede considerarse discriminatorio y desproporcionado por las sanciones aplicables por el incumplimiento de información, así como la tributación como ganancia patrimonial no justificada o la aplicación de la presunción de obtención de rentas y la limitación de la prueba para enervar la aplicación de las citadas presunciones. Por ello, la CE invita al Reino de España a que ajuste el régimen jurídico de la citada obligación a la normativa comunitaria.

El Gobierno de España no realizó modificación alguna a la normativa del modelo 720 durante el plazo de dos meses que le fue dado, por lo que, la CE Europea remitió dicho dictamen tras el incumplimiento de las autoridades españolas al Tribunal de Justicia de la UE, pero no tras los dos meses de plazo que se le dio. La parte denunciante recurrió ante el Defensor del Pueblo de la UE debido a que no se había remitido la causa al TJUE tras más de dos años desde el dictamen⁵⁶.

Finalmente, el 6 de junio de 2019, como consta en el proceso de infracción, se remitió el asunto al TJUE con número C-788/19⁵⁷. No obstante, todavía deberemos esperar para la resolución definitiva de este caso, ya que el TJUE tiene un margen de dos años, siguiendo la opinión de Alejandro del Campo, como hemos comentado con anterioridad, para dictar sentencia, aunque lo más posible es que la sentencia vaya en consonancia con el Dictamen Motivado.

Tras analizar el Dictamen Motivado de la CE, así como explicar los principales argumentos recogidos por ambas partes, en el apartado siguiente se va a explicar la postura del TEAC sobre la aplicación del régimen sancionador por incumplimiento o cumplimiento defectuoso de dicha obligación informativa.

⁵⁶ Dicha información se extrae de la página de DMS Consulting, para más información consúltese el siguiente enlace: <https://www.consultingdms.com/dictamen-motivado-de-la-comision-europea-contr-el-modelo-720-analisis-y-consecuencias/>. Consultado el 22 de junio de 2020.

⁵⁷ Todas las sentencias del TJUE están accesibles en el siguiente enlace: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/es/. Consultado el 22 de junio de 2020.

3.4. Posición del Tribunal Económico-Administrativo Central.

En este apartado se van a analizar tres resoluciones del TEAC donde se anula la sanción del 150% del régimen sancionador de la obligación informativa de bienes y derechos situados en el extranjero.

La posición actual del Tribunal Económico-Administrativo Central es muy parecida a la que siguen las autoridades españolas con respecto a la defensa del modelo 720 ante la CE, aunque se modula la rígida aplicación del régimen sancionador, sobre todo con la sanción del 150%. Actualmente existen tres resoluciones en las que el TEAC anula la sanción del 150% regulada en la DA 1º de la Ley 7/2012.

La primera resolución que vamos a comentar es la del 14 de febrero de 2019, donde se anula la sanción del 150%, es la resolución nº 529/2016. En este caso nos encontramos ante un contribuyente de Andalucía el cual presentó el modelo 720 con fecha 28 de julio de 2014 correspondiente al ejercicio 2012. El 9 de mayo de 2015 se le notificó el inicio de un procedimiento de comprobación e investigación del IRPF de 2012⁵⁸, cuyo resultado es la liquidación de una ganancia patrimonial no justificada por valor de 340.255,96 euros de acuerdo con el artículo 39.2 de LIRPF, el mismo importe que declaró en bienes en el modelo 720. Del mismo modo se le notifica mediante Acuerdo el 10 de noviembre de 2015 el resultado del procedimiento sancionador, siendo la conducta infractora calificada como muy grave e imponiéndole una sanción del 150% de la base de la sanción determinada según establece la DA 1º de la Ley 7/2012.

El contribuyente recurrió ante el TEAC y alegó que era titular de los bienes declarados a través del modelo 720 desde antes del 2007. Por lo tanto, defendió la prescripción de la ganancia patrimonial no justificada, además manifestó que no tenía intención alguna de defraudar y que el motivo por el que no presentó dicho modelo fue debido a que desconocía dicha obligación por su trabajo y condición personal.

Junto a ello, defendió que la normativa del modelo 720 iba en contra de la Constitución española, así como del Derecho de la Unión Europea. En concreto, el

⁵⁸ Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central. Sala Primera. Procedimiento 00-00529-2016. (14 de febrero de 2019).

contribuyente afirmó que, mediante dicha normativa, se estaban vulnerando los principios de seguridad jurídica, el principio de capacidad económica, el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho a la presunción de inocencia reconocidos en nuestra Constitución. Del mismo modo, consideró que se estaba incumpliendo el Derecho de la UE, debido a que se está tratando de manera discriminatoria a aquellos residentes en España que fueran titulares de bienes y derechos por el mero hecho de que éstos no se encuentren en territorio español.

El TEAC hace un análisis de la normativa reguladora del modelo 720, donde explica detalladamente todo el régimen sancionador y examina las libertades fundamentales que se consagran en el TFUE, ya que el obligado tributario afirma que se incumplen las mismas. Además, en línea con las alegaciones de las autoridades españolas durante el procedimiento de infracción, se intenta justificar la creación de dicho modelo para luchar contra el fraude y la evasión fiscal.

Tras hacer dicho análisis detallado, el Tribunal sigue la línea de las autoridades españolas con respecto a la defensa del modelo ante la UE, considerando que en ningún caso se infringe la normativa europea. Para ello, el TEAC recurre de nuevo al asunto C-157/08⁵⁹, al que nos hemos referido anteriormente. En dicho asunto el TJUE argumenta que puede existir un plazo de prescripción más amplio para declarar bienes y derechos que se sitúen en el extranjero, pero ello no puede significar que exista la imprescriptibilidad sobre estas obligaciones.

En este caso, el TEAC deduce de dicha sentencia que pueden existir plazos especiales de prescripción. Y afirma, además, que acudir al mecanismo de intercambio de información entre Estados miembros no proporciona a la Administración tributaria española una información tan completa como el modelo 720, ya que la solicitud de información se tiene que hacer referida a un concreto obligado tributario.

Del mismo modo, el Tribunal afirma que un contribuyente que sea cumplidor con sus obligaciones no debe temer por esta obligación, ya que la presentación de dicha declaración no tiene ninguna incidencia en su nivel de tributación.

⁵⁹ Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asunto C-157/08 - Passenheim-van Schoot. (11 de junio de 2009).

Finalmente, el Tribunal anula la sanción del 150%, pero no porque vaya en contra del Derecho de la UE o del ordenamiento jurídico, sino porque la Inspección no motiva la culpabilidad del obligado tributario de manera suficiente, ya que sí que cumple con la obligación de declarar de forma extemporánea y sin requerimiento previo. De esta forma, considera que no basta con el mero incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero para imponer la sanción del 150%, ya que este comportamiento es el que se sanciona conforme a lo previsto en la DA 18ª de la LGT.

Compartimos las apreciaciones realizadas por Alejandro del Campo⁶⁰, cuando critica que no se tome en consideración alguna el Dictamen Motivado de la CE y que se defienda la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas, ya que el TEAC afirma que no basta con tener documentación alguna que justifique la fecha de adquisición, sino que hay que justificar con qué rentas se adquirió dicho bien. Además, critica que el TEAC no se pronuncie acerca de la proporcionalidad o no de la sanción, así como si se ajusta al Derecho de la UE o no, sino que únicamente se dedique a anularla por falta de motivación.

El 22 de noviembre de 2019, el TEAC dictó una nueva resolución (nº 07174/2016), en la cual también se anula la sanción del 150% a un residente en España de origen australiano. Este caso es más complejo que el anterior, ya que el obligado tributario acude al TEAC por tres reclamaciones diferentes. Se trata de un contribuyente que es propietario de diferentes bienes y derechos situados en Australia desde 1988 debido a la herencia de un familiar. En este caso la Inspección impone tres sanciones, una de ellas es la sanción del 150% de la DA primera de la Ley 7/2012, que obliga al obligado tributario a ingresar en Hacienda un total de 382.112,22 €.

Seguidamente, por no declarar los rendimientos de capital mobiliario y las ganancias patrimoniales, la Inspección consideró que el contribuyente había cometido una infracción de carácter grave por dejar de ingresar una deuda tributaria de acuerdo al

⁶⁰ En este artículo es donde Alejandro del Campo hace las consideraciones comentadas <https://www.consultingdms.com/el-tribunal-economico-administrativo-central-anula-sancion-150-por-presentar-fuera-plazo-el-modelo-720/>. Consultado el 22 de junio de 2020.

artículo 191 de la LGT⁶¹, en este caso a las ganancias que se tuvieron en el año 2010, 2011 y 2012 la sanción es del 80% para los dos primeros años y del 75% para el año 2012. Y, por último, la Inspección calificó de muy grave la falta de presentación del modelo 720, por lo tanto, se le impuso una sanción de 230.000 euros, por aplicación de lo establecido en la DA 18ª de la LGT, por los 46 datos que no declaró, ya que cada dato declarado lleva una sanción de 5.000 euros.

El contribuyente solicitó que se anularan dichas sanciones porque se vulneraba el principio de proporcionalidad y, además, la citada obligación de información se encontraba en revisión por parte de la CE. Finalmente, el TEAC anuló la sanción del 150%, pero porque no se motivó de manera adecuada la culpabilidad del contribuyente debido a que no se tuvo en cuenta todas las manifestaciones del obligado tributario, en particular la que se va a detallar a continuación.

En este caso, el contribuyente alega que no presentó dicho modelo y que no concurre una ganancia patrimonial debido a que todos sus bienes y derechos que se sitúan en el extranjero son debido a una herencia que recibió y, por lo tanto, no han sido adquiridos de forma fraudulenta. Seguidamente afirma que él ya ejerce sus obligaciones tributarias en Australia⁶², por lo que no creía que también debía ejercerlas aquí, además realizaba transferencias desde su cuenta de Australia a España, por lo que consideraba que ya se tenía conocimiento de sus activos. Estas alegaciones fueron tenidas en cuenta por el TEAC y procedió a anular la infracción de la DA 1ª de la Ley 7/2012.

La última resolución del TEAC a la que nos vamos a referir es la resolución del 3 de diciembre de 2019, (nº 02711/2016)⁶³. En ella se vuelve a anular una sanción del 150%. Nos encontramos ante un contribuyente al que la AEAT le reclama 533.194,86 euros por una regularización del IRPF, cuantía que resulta de la aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF, y una sanción por importe de 709.911,95 euros por aplicación de la DA 1ª de la Ley 7/2012.

⁶¹ Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central. Sala Primera. Procedimiento: 00-07174-2016; 00-00491-2017; 00-04194-2019. (22 de noviembre de 2019)

⁶² Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central. Sala Primera. Procedimiento: 00-07174-2016; 00-00491-2017; 00-04194-2019. (22 de noviembre de 2019)

⁶³ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central. Sala Primera. Procedimiento 00-02711-2016. (9 de diciembre de 2019).

En este procedimiento el contribuyente argumenta que se le ha imputado una ganancia no patrimonial no justificada por unos bienes que fueron adquiridos en periodos impositivos ya prescritos. Por ello, considera que se está vulnerando el principio de capacidad económica al imputarse al año 2012 rentas que se generaron en periodos anteriores y que, debido a que el modelo 720 se encuentra en el procedimiento de infracción de la UE, el TEAC debía plantear una cuestión prejudicial ante el TJUE.

El TEAC en este caso anula la sanción del 150% de la DA 1ª de la Ley 7/2012, debido a que considera que la Inspección no motivó de manera suficiente la culpabilidad del contribuyente, pero no porque la misma no fuese proporcional o no se ajustase al ordenamiento jurídico europeo o nacional. En este caso, el Tribunal afirma que no se está sancionando el eventual ilícito cometido cuando se obtuvieron rentas ocultas que han aflorado posteriormente, sino que se está sancionando el ilícito cometido al no autoliquidar la ganancia de patrimonio resultante de lo dispuesto en el art 39.2 de la LIRPF.

Por lo tanto, en estos tres casos queda reflejada la posición del TEAC con respecto al modelo 720, donde se anula la sanción de la DA 1ª de la Ley 7/2012 por defectos de forma, es decir, por falta de motivación de la sanción y no porque ésta sea desproporcional. Por lo tanto, cabe destacar que la sanción se anula por falta de motivación y porque la sanción de la DA 18ª de la LGT es diferente a lo que se sanciona en la mencionada anteriormente. De esta forma, para que se pueda sancionar con el 150% debe existir una motivación diferente, no basta con alegar la falta de presentación en plazo, puesto que esto ya lo sanciona la DA 18ª.

3.5. Remisión del asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El 6 de diciembre del 2019, la CE decidió llevar el asunto ante el TJUE, iniciando por lo tanto la fase cuarta del procedimiento de infracción, donde en una nota de prensa se expone que el Reino de España exige a los contribuyentes residentes que informen de determinados activos que poseen en el extranjero. Como bien se ha mencionado durante el presente trabajo, los bienes y derechos sobre los que se debe informar son: cuentas

bancarias y activos financieros, propiedades y valores representativos de la cesión de capitales a terceros.

Se afirma que las sanciones que se interponen por la no presentación en plazo son superiores a las que se imponen ante unas obligaciones de información similares pero que recaen sobre bienes y derechos situados en el territorio nacional, es más, dichas sanciones pueden incluso superar el valor de dichos bienes y derechos que se sitúan en el extranjero.

La CE, en el dictamen que emitió tras el inicio del procedimiento de infracción, considera que dichas sanciones son desproporcionadas y discriminatorias y que pueden persuadir a empresas y a particulares a invertir o circular en el mercado único, el cual es la base de la Unión Europea.

Por lo tanto, dicho régimen sancionador entra en conflicto con las libertades fundamentales que se recogen en el TFUE y en el AEEE, que como bien hemos comentado durante el presente trabajo son: la libre circulación de personas, la libre circulación de trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales.

Debido a que el Reino de España no ha modificado el régimen sancionador de la obligación informativa sobre bienes y derechos que se sitúan en el extranjero, tras la carta de emplazamiento que envió Bruselas y tras el Dictamen Motivado por el procedimiento de infracción iniciado en noviembre de 2015, la CE remitió el asunto ante el TJUE en junio de 2019.

Cabe destacar que aún no es accesible el recurso que interpone la CE ante el TJUE, por lo tanto, no podemos ver las motivaciones que expone la CE, pero previsiblemente irán en línea de lo expuesto en el Dictamen Motivado.

En cuanto a la sentencia del TJUE, habrá que esperar al menos un año para saber cuál es la postura, pero se prevé que vaya en línea del Dictamen Motivado. Menciono el plazo de un año debido a que, como bien he comentado con anterioridad, Alejandro del Campo afirma que el TJUE suele demorarse unos dos años en dictar la sentencia y puesto

que el asunto se remitió el 6 de diciembre del pasado año, como mínimo, siguiendo los plazos de Alejandro del Campo, faltaría un año.

Consideramos que pueden darse dos situaciones tras la sentencia del TJUE. La primera es que el Tribunal de Justicia de la UE condene a España a eliminar del ordenamiento jurídico el modelo 720 por ir en contra de las libertades fundamentales, además de imponerle sanciones económicas por el incumplimiento del Dictamen Motivado. La segunda es que se condene al Reino de España a modificar el régimen sancionador y, por lo tanto, se podrían reducir las sanciones que se establecen, equiparándolas a las análogas aplicables a obligaciones de información en el ámbito nacional que se comentaron en el punto 2.3. Además, el TJUE podría obligar a España a eliminar la imposibilidad de alegar la prescripción para enervar la aplicación de la presunción de ganancias no justificadas que se recogen en el artículo 39.2 de la LIRPF y de la presunción de obtención de rentas no declaradas del artículo 121.6 de la LIS.

Como se ha comentado anteriormente, el TJUE considera que es conforme al Derecho de la Unión Europea que se regulen plazos más amplios para declarar bienes en el extranjero con respecto a los nacionales, pero ello no puede significar que se suprima el instituto de la prescripción.

4. Conclusiones.

Una vez que se ha analizado la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero, su régimen sancionador y los regímenes sancionadores aplicables a obligaciones de información análogas de alcance nacional, que se ha analizado el procedimiento de infracción de la CE y las libertades fundamentales de la UE procedemos a extraer las siguientes conclusiones.

En primer lugar, en este trabajo se ha analizado la obligación de informar acerca de bienes y derechos situados en el extranjero. En el apartado 2.1 del presente trabajo, se ha visto el ámbito objetivo, subjetivo y temporal de dicha obligación. Tras esto hemos analizado el régimen sancionador del mismo.

Recapitulando el régimen sancionador de la citada obligación, en la DA 18ª de la LGT, se sanciona con 5.000 euros por cada dato omitido con un mínimo de 10.000 euros y en el caso de regularización voluntaria se sanciona con 100 euros por cada dato omitido con un mínimo de 1.500 euros.

En cuanto al IRPF, en este caso si la Administración descubre bienes o derechos situados en el extranjero previamente no declarados, cómo podemos observar en las resoluciones del TEAC, se considerarán ganancia patrimonial no justificada, imputándose al último periodo sin prescribir, según lo dispuesto en el artículo 39.2 de la LIRPF. No obstante, el contribuyente podrá enervar dicha presunción si prueba que esos bienes y derechos fueron adquiridos con renta declarada o si prueba que en el momento de la adquisición no tenía la condición de contribuyente por el citado impuesto.

En cuanto a la LIS, ocurre algo similar que, en el IRPF, es decir, los bienes y derechos se entenderán que han sido adquiridos a cuenta a rentas no declaradas y se imputarán en el último periodo no prescrito. Al igual que en el caso mencionado anteriormente, el contribuyente podrá enervar la presunción si es capaz de probar que dichos bienes y derechos fueron adquiridos con rentas declaradas.

Por último, nos encontramos ante la sanción del 150% recogida en la DA 1ª de la Ley 7/2012, que a mi juicio es la más conflictiva, ya que la cuantía de las sanciones impuestas por la ausencia de presentación de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, se equipara a la sanción que se impone por dejar de ingresar una deuda tributaria utilizando medios fraudulentos, como se recoge en el artículo 191.4 de la LGT.

Dicha sanción ha sido anulada por varias resoluciones del TEAC. Su anulación se basa en la falta de justificación por parte de la Administración tributaria en la culpabilidad del contribuyente, puesto que debe existir una modificación diferente a la que se establece en la DA 18ª de la LGT, ya que el no presentar en plazo dicha obligación ya está sancionada en la mencionada DA.

Con respecto a dicha anulación, lo veo correcto, pero ya no por falta de motivación como argumenta el TEAC. Como hemos comentado anteriormente, el dejar

de ingresar una deuda tributaria empleando medios fraudulentos está tipificado en la LGT con una sanción de igual porcentaje, y en este caso, lo que se sanciona es no presentar en plazo una obligación tributaria de carácter formal, algo totalmente desproporcional. En mi opinión creo que el porcentaje de sanción aplicable debería ser inferior al que se establece en la normativa.

En segundo lugar, se han analizado las principales libertades fundamentales que se reconocen en el TFUE, debido a que la CE ha considerado que, con el régimen sancionador aplicable al incumplimiento de la obligación informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, España las vulnera.

Tras el Dictamen Motivado de la CE, se puede afirmar que el régimen sancionador de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero vulnera las libertades fundamentales de la UE. Tras un análisis exhaustivo del régimen sancionador y de las alegaciones presentadas por las autoridades españolas, la CE afirma que se está infringiendo contra la libre circulación de capitales, debido a que es uno de los motivos por los que se crea el mercado único, por el que se crea el euro como moneda única. También se incumple el principio de libre circulación de trabajadores, ya que se podría estar limitando que los ciudadanos de la UE puedan por cambiar de país por motivos laborales. Del mismo modo, se estaría atentando contra la libre prestación de servicios, ya que se estaría restringido, entre otros, la prestación de servicios bancarios, de seguros, así como poder realizar inversiones financieras en otras entidades mediante la adquisición de acciones u obligaciones, o tener alguna propiedad inmobiliaria en otro país de la UE. También se incumple la libertad de establecimiento, ya que se estaría vulnerando las posibilidades de los ciudadanos europeos a cambiar de residencia para ejercer una actividad por cuenta propia. Por último, con la aplicación del citado régimen sancionador se está incumpliendo la libertad de circulación de las personas, otro de los pilares fundamentales por los que se crea el mercado único de la UE.

En tercer lugar, otro aspecto a comentar es la posición del TEAC, muy criticable con respecto a las resoluciones publicadas durante el 2019. En las tres resoluciones que hemos comentado anteriormente anula la sanción del 150%, aspecto más problemático de la obligación. Pero no la anula porque vaya en contra de los principios constitucionales que hemos mencionado anteriormente, ni porque atente contra las libertades

fundamentales de la UE. Las anula por defecto de forma a la hora de motivar la culpabilidad del contribuyente. Hay que resaltar que todos los reclamantes, han aludido al Dictamen Motivado de la UE en las reclamaciones al TEAC, resaltando que se vulneraban determinadas libertades fundamentales e, incluso, uno pidió que el TEAC plantease una cuestión prejudicial ante el TJUE para que aclarase la posible vulneración. Claramente el TEAC, no hizo caso a dichas alegaciones e incluso afirma que no se está vulnerando ninguna libertad fundamental, ni ningún principio constitucional. Es más, sigue la línea de las alegaciones de las autoridades españolas ante el procedimiento infractor, y justifica la necesidad de dicha obligación para luchar contra el fraude fiscal.

Recapitulando lo expuesto anteriormente, el TEAC anula la sanción del 150% porque su imposición se debe de motivar más allá de la no presentación en plazo de dicho modelo, ya que considera dicha conducta ya se encuentra sancionada por la DA 18ª de la LGT. Puesto que no se motiva suficientemente su imposición, el TEAC acaba anulando dicha sanción.

Otro aspecto a comentar es la “imprescriptibilidad” de las ganancias patrimoniales no justificadas del artículo 39.2 del IRPF o de la presunción de obtención de rentas del art. 121.6 LIS. Esto es que, a no ser que se pueda probar que las rentas con las que se obtuvieron dichos bienes y derechos habían sido previamente declaradas o se obtuvieron en un ejercicio respecto del que no se tenía la consideración de contribuyente por cualquiera de dichos impuestos, éstas rentas se imputarán en el último periodo no prescrito. Todo ello, a pesar de que se pueda justificar que su obtención se produjo en periodos impositivos ya prescritos.

Este aspecto es muy criticable, ya que en el ordenamiento jurídico español solo se establece la imprescriptibilidad a delitos como el genocidio o terrorismo, como se recoge en el Código Penal. Por lo tanto, se están equiparando delitos muy graves como son los mencionados anteriormente con presentar fuera de plazo una obligación informativa sobre bienes y derechos que se tienen en el extranjero.

En cuanto al régimen sancionador, es incomprensible que la LGT ya establecía sanciones por omisión de datos, pero en un ámbito estrictamente nacional, como bien se han comparado anteriormente, las cuales son inferiores que las que se establecen en el

modelo 720. Consideramos que esta situación es una muestra más del carácter desproporcionado del régimen sancionador aplicable en caso de incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, ya que ya existían unas sanciones por dicho motivo, pero ante obligaciones estrictamente nacionales. La pregunta a responder sería: ¿qué diferencia hay para elevarlas? En nuestra opinión, esta diferencia solamente se trata de justificar en que se trata de bienes y derechos en el extranjero y no situados en territorio nacional, por lo que la simple localización hace que se eleven en hasta un 66.66% las sanciones, cuestión totalmente criticable.

En definitiva, como se ha podido observar durante todo este trabajo, el régimen sancionador de dicha obligación es cuestionado por lo elevado de la cuantía de las sanciones que lo integran. Como bien indica la CE, no se está criticando que el objeto de dicha obligación sea perseguir el fraude o evasión fiscal, sino lo desproporcionado de su régimen sancionador. Ahora solo falta saber qué posición va a tener el TJUE, que en mi opinión y tras el análisis de la CE, va a condenar a España a que reduzca el régimen sancionador de dicha obligación en aquellos bienes y derechos que se sitúen en Estados Miembros de la UE y del EEE.

5. Bibliografía.

ÁLVAREZ-PALACIOS ARRIGHI, Gabriela Isabel. “Las libertades fundamentales reconocidas por la U.E. especial referencia a la sentencia Gebhard”. Universidad de Extremadura, 1994.

CALVO VÉRGEZ, Juan:

- “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”. *En Revista Quincena Fiscal* num.17/2014, 13, 2014.
- “El incierto futuro de la declaración de bienes y derechos en el extranjero (Modelo 720) tras el dictamen motivado de la Comisión Europea de 15 de febrero de 2017”. *En VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria”*, 2014.
- “La presentación del modelo 720 (declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero) y su compatibilidad con el ordenamiento comunitario”. *En Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* num.11/2019, 46, 2019.

CARRERAS MANERO, Olga. “A vueltas con la obligación de información de bienes y servicios situados en el extranjero”. *En Crónica Tributaria*, 2015.

CUYÁS PRAT, Daniel y COCA FRAILE, Cristina. “Situación actual de la obligación de declarar los bienes”. *En Actualidad Jurídica Aranzadi* num.946/2018, 3, 2018.

FALCÓN Y TELLA, Ramón:

- “El modelo 720 (I): especial referencia a la contabilidad de las personas físicas y a las sociedades sin personalidad”. En *Revista Quincena Fiscal* num.11/2013, 6, 2013.
- “El modelo 720 (y II): ¿es una obligación, son tres, o se trata de una obligación inexigible hasta que se apruebe un modelo para la presentación en papel?” En *Revista Quincena Fiscal* num.12/2013, 4, 2013.

FAYOS, Cristino Y TANCO, Pedro. “Modelo 720: el fin no justifica los medios”. En *Actualidad Jurídica Aranzadi* num.911/2015, 4, 2015.

FERNÁNDEZ TORRIJOS, Mayte. “Dictamen de la Comisión Europea: infracción de las libertades comunitarias y el régimen del modelo 720.” En *Actualidad Jurídica Aranzadi* num.951/2019, 3, 2019.

FUSTER GÓMEZ, Mercedes Y LEDERMAN, Alan S. “Las nuevas medidas fiscales internacionales adoptadas en España en relación con la evasión fiscal y la reducción del déficit público.” En *Revista Quincena Fiscal* num.4/2014, 36, 2014.

GARCÍA CARACUEL, María. “La obligación de información de bienes y derechos en el extranjero como instrumento de lucha contra el fraude fiscal.” En *Derecho & Sociedad*, núm. 43, 2015.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel. “Análisis de las reformas introducidas por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude fiscal.” En *Revista Quincenal Fiscal* num.1/20132/2012, 14, 2012.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. “El contundente dictamen de la Comisión Europea sobre la obligación de informar de los bienes y derechos en el extranjero y las consecuencias de su incumplimiento.” En *Revista Quincena Fiscal* num.1/20192/2019, 8, 2019.

ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor. “Medidas de lucha contra el fraude fiscal.” En *Revista Quincena Fiscal* num.3/2014, 29, 2014.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio. “Declaración de bienes en el extranjero: un piélago de irracionalidad e inconstitucionalidad.” En *Actualidad Jurídica Aranzadi* num.898/2015, 3, 2015.

SOTO BERNABEU, LAURA:

- “La residencia y el establecimiento permanente como puntos de conexión en la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.” En *Documentos de Trabajo* 3/2018, 2018.
- “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero a la luz del Derecho de la Unión Europea.” En VV.AA. *Conflictos actuales de derecho tributario* 2017.

6. Anexo normativo.

6.1. Normativa española.

Constitución Española.

Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

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

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.

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

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.

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.

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

6.2 Normativa europea

Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011 , relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

7. Anexo jurisprudencial.

7.1. Doctrina administrativa española

Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central. Sala Primera. Procedimiento 00-00529-2016. (14 de febrero de 2019).

Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central. Sala Primera. Procedimiento 00-02711-2016. (9 de diciembre de 2019).

Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central. Sala Primera.
Procedimiento: 00-07174-2016; 00-00491-2017; 00-04194-2019. (22 de noviembre de 2019).

7.2. Jurisprudencia europea.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Gran Sala. Asunto C-371/10 - National Grid Indus. (29 de Noviembre de 2011).

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sala Quinta. Asunto C-9/02 - de Lasteyrie du Saillant. (11 de Marzo de 2004)

Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asunto C-157/08 - Passenheim-van Schoot. (11 de Junio de 2009).

8. Webgrafía.

- Boletín Oficial del Estado: <https://www.boe.es/>
- TJUE: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/es/
- Comisión Europea: https://ec.europa.eu/info/index_es
- DMS Consulting: <https://www.consultingdms.com/>
- TEAC: <https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCTEA/>
- Agencia Tributaria: <https://www.agenciatributaria.es/>
- Aranzadi Instituciones: <http://www.aranzadidigital.es/>
- Google Scholar: <https://scholar.google.es/>