



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**SENTENCIA DEL TJUE DE 27 DE ENERO DE 2022 (ASUNTO C-788/19) Y LA
LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES**

Autor: Jaime Comín Segú

5º E3 A

Área de Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Ramón Casero Barrón

Madrid

Abril, 2023

Índice

<i>Listado de abreviaturas.....</i>	<i>5</i>
<i>CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN.....</i>	<i>6</i>
1. OBJETIVOS	6
2. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA	6
3. METODOLOGÍA.....	8
<i>CAPÍTULO II. PRINCIPIO DE LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALS.....</i>	<i>9</i>
1. ORIGEN.....	9
2. IMPLANTACIÓN.....	12
3. SITUACIÓN ACTUAL Y CONFLICTOS	14
3.1. Principio de libre circulación de capitales en la actualidad	14
3.2. Conflictos en la aplicación del principio y España	15
<i>CAPÍTULO III. POTESTAD DEL ESTADO ESPAÑOL PARA PERSEGUIR EL FRAUDE FISCAL.....</i>	<i>17</i>
1. DELIMITACIONES CONCEPTUALES PREVIAS.....	17
1.1. Fraude Fiscal.....	17
1.2. Evasión fiscal	17
1.3. Elusión fiscal.....	18
2. POTESTAD DEL ESTADO ESPAÑOL.....	18
2.1. Potestades de recaudación, inspección y sanción	19
2.2. Límites del Estado en materia tributaria	21
<i>CAPÍTULO IV. MODELO 720.....</i>	<i>23</i>
1. ORIGEN Y FINALIDAD	23
2. ÁMBITO SUBJETIVO, OBJETIVO Y TEMPORAL	25
2.1. Ámbito subjetivo.....	25
2.2. Ámbito objetivo	26
2.3. Ámbito temporal	28
3. SANCIONES.....	28
<i>CAPÍTULO V. PROCEDIMIENTO DE INFRACCIÓN DEL MODELO 720.....</i>	<i>31</i>
1. PROCEDIMIENTO PREVIO A LA SENTENCIA DEL TJUE	31
2. SENTENCIA DEL TJUE	33

2.1.	Posibles libertades vulneradas.....	33
2.2.	Libertad de circulación de capitales.....	34
2.3.	Proporcionalidad de la calificación de los activos como ganancias patrimoniales no justificadas sin posibilidad de acogerse a prescripción	36
2.4.	Proporcionalidad de la multa de 150%	38
2.5.	Proporcionalidad de las multas fijas	39
2.6.	Fallo	40
3.	REACCIÓN TRAS LA SENTENCIA.....	40
	<i>CAPÍTULO VI. CONCLUSIONES.....</i>	42
	<i>BIBLIOGRAFÍA.....</i>	45

Listado de abreviaturas

DA	Disposición Adicional
EEE	Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IS	Impuesto de Sociedades
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley de Impuesto sobre Sociedades
RGAT	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria
RGR	Reglamento General de Recaudación
TFG	Trabajo de Fin de Grado
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la UE
TJUE	Tribunal de Justicia de la UE
UE	Unión Europea

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN

En España y en la Unión Europea (en adelante UE) se han implementado diversidad de medidas a lo largo de los años para evitar el fraude fiscal tanto de personas físicas como jurídicas. La legislación existente cuenta con distintos métodos que incluyen desde mecanismos de inspección y control hasta la imposición de sanciones con carácter disuasorio para posibles defraudadores.

1. OBJETIVOS

En este Trabajo de Fin de Grado (en adelante TFG) se pretende analizar la compatibilidad de la normativa existente para evitar el fraude fiscal con la libertad fundamental de la libre circulación de capitales en la UE. El análisis se desarrollará en torno a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo LGT), y más concretamente en su disposición adicional (en adelante DA) decimoctava introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Dicha disposición adicional establece para personas físicas y jurídicas la obligación específica de información en materia de bienes y derechos de los que son titulares situados en el extranjero.

Con el presente TFG se buscará comprender la naturaleza del deber de información de bienes y derechos en el extranjero. También se analizarán las herramientas con las que cuenta el Estado Español para la lucha contra la evasión de impuestos, y la importancia del respeto que debe tener a las libertades fundamentales del Derecho de la UE.

2. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

La selección del tema objeto del TFG se debe a la importancia de la legislación tributaria que está en desarrollo permanente en España. Los impuestos afectan a todos los ciudadanos en mayor o menor medida, y cada día es tema de tertulia recurrente en la televisión ya sea por el aumento, reducción o creación de un nuevo impuesto. Además,

en los tiempos de crisis actuales favorecidos por el virus del COVID-19 o la guerra entre Rusia y Ucrania, el Estado Español está permanentemente buscando la manera de recaudar impuestos para poder hacer frente a las diferentes medidas sociales implementadas tras los sucesos mencionados como las ayudas al pago de alquileres¹. Ante estas situaciones también se toman medidas que consisten en la reducción de algunos tributos para la protección de los ciudadanos o fomentar el consumo e inversión y consecuentemente la reactivación de la economía como la bajada del IVA en los alimentos².

La importancia de los tributos se puede apreciar también en cuanto que se definen las bases del sistema tributario en el artículo 31.1 de la Constitución Española³ (en adelante CE) que establece que la participación ciudadana en los gastos públicos se realizará en función a la capacidad económica respetando los principios de igualdad y progresividad, y sin que en ningún caso exista carácter confiscatorio. El respeto de los principios expuestos en la Constitución es fundamental para que exista sostenibilidad fiscal y que se destinen a la búsqueda del bienestar de los ciudadanos españoles.

Por otro lado, el tema del trabajo ha sido seleccionado por el papel protagonista de la UE en el caso concreto. La UE tiene un papel importante en cuanto a la regulación de impuestos de los Estados miembros. Las medidas de la UE van destinadas principalmente a la armonización fiscal y la prevención del fraude fiscal. Esta labor la realiza a través de Directivas que establecen normas comunes para la aplicación de impuestos en la UE para evitar el fraude fiscal transfronterizo y distorsiones en la competencia entre Estados miembros. También se han establecido acuerdos de intercambio de información fiscal

¹ Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana. “Programa de ayudas para contribuir a minimizar el impacto económico y social del COVID-19 en los alquileres de vivienda habitual”. (disponible en <https://www.mitma.gob.es/arquitectura-vivienda-y-suelo/programas-de-ayudas-a-la-vivienda/programa-ayudas-contribuir-minimizar-impacto-economico-social-covid-19>; última consulta 9/02/2023).

² Ministerio de Hacienda y Función Pública. “El Gobierno rebaja al 0% el IVA de alimentos básicos, acuerda una ayuda de 200€ y prorroga la rebaja de impuestos de energía”. (disponible en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2022/Paginas/20221227-PAQUETE-MEDIDAS-ANTICRISIS.aspx>; última consulta 9/02/2023).

³ Artículo 31.1 CE: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

entre la UE y otros países, y una unidad de información fiscal con la que coordinar la lucha contra la evasión de impuestos.

3. METODOLOGÍA

La metodología del presente trabajo de investigación consistirá en primer lugar en un método analítico-descriptivo para lograr el entendimiento de la materia y la explicación de conceptos a partir de diferentes artículos doctrinales, leyes y jurisprudencia.

En un primer apartado se acudirá a la doctrina en mayor medida para poder comprender la importancia de las libertades fundamentales de la UE. También se realizará un estudio para comprender en qué medida son competentes el Estado y la UE para la regular en materia fiscal.

Mas adelante en los Capítulos IV y V se seguirá el mismo método analítico-descriptivo sobre la obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero y la sentencia del TJUE objeto de estudio.

CAPÍTULO II. PRINCIPIO DE LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALS

Las cuatro libertades fundamentales de la UE integradas por la libre circulación de mercancías, trabajadores, servicios y capitales se encuentran en los artículos 45, 49, 56 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE) y constituyen la esencia de la UE y del Mercado Común. La libertad objeto de estudio en este trabajo es la correspondiente a la libre circulación de capitales que se establece en el artículo 63.1 del TFUE que reza de la siguiente manera:

“1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.”⁴

La libre circulación de capitales no solo constituye la base del mercado único, sino que favorece al crecimiento económico al permitir una inversión del capital más eficiente a la vez que promueve el uso del euro como moneda internacional lo que se traslada en una reforzada posición de la UE en el panorama global. Además, esta libertad fue de gran importancia en la introducción del euro y en el desarrollo de la unión económica y monetaria.⁵

1. ORIGEN

El principio de libre circulación de capitales nace como consecuencia del objetivo de la UE de establecer un mercado único entre los Estados miembros y entre los Estados miembros y terceros países.

⁴ Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. (DOUE 30 de marzo de 2010).

⁵ Parlamento Europeo. “La libre circulación de capitales” *Ficha temática sobre la Unión Europea*, 2022 (disponible en: [9](https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/39/la-libre-circulacion-de-capitales#:~:text=El%20Tratado%20de%20Maastricht%20introdujo,entre%20estos%20y%20terceros%20pa%C3%ADses; última consulta 20/02/2023))</p></div><div data-bbox=)

La implantación de la libre circulación de capitales fue un proceso largo y en el que tuvo gran importancia el enfoque de los Estados hacia la Globalización y una liberalización económica que se buscaba a partir de los años sesenta.

Los orígenes de esta libertad fundamental se remontan al Tratado de Roma de 1957 con la creación de la Comunidad Económica Europea. En su artículo 3 apartado c) se establece que para lograr un mercado común deberá haber un mercado interior caracterizado por “la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales”⁶. Del mismo modo, en el artículo 67 del tratado se requería la eliminación de restricciones que afectasen al funcionamiento del mercado común. En ese momento, tenía lugar una fase inicial de la integración económica de la UE y mediante la eliminación de las barreras comerciales se buscaba fomentar el crecimiento y desarrollo de los países europeos. En el artículo 69 del mismo tratado se establecía que la aplicación de los principios se realizaría a través de la adopción de directivas por parte del Consejo que concretarían la forma de aplicación y en el artículo 71 se incluía una cláusula por la que los Estados se comprometían a no incluir medidas que resultasen restrictivas del principio. Cabe destacar que en artículo 73 se incluyó una cláusula de salvaguarda que permitía a los Estados miembros protegerse, con la autorización de la Comisión, ante situaciones en las que los movimientos de capitales provocasen perturbaciones en sus mercados financieros. También se contempló una situación de emergencia en la que la Comisión y el resto de Estados miembros serían avisados con posterioridad a la medida de protección.

Posteriormente, se adoptó la Primera Directiva⁷ en 1960 sobre capitales que eliminaba restricciones a algunos tipos de movimientos de capitales tanto privados como comerciales como las adquisiciones inmobiliarias y de títulos valores negociados en bolsa. Algunos Estados miembros como Alemania y Bélgica fueron más allá de lo estipulado en la Primera Directiva e introdujeron medidas unilaterales con las que eliminaban prácticamente la totalidad de las barreras a los movimientos de capitales. En

⁶ Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea. Italia, 1957.

⁷ Consejo CEE: Primera Directiva para la aplicación del artículo 67 del Tratado. (DO 43 de 12.7.1960, p. 921)

1972 se adoptó otra Directiva⁸ sobre los flujos financieros internacionales y en los años ochenta se ampliaron las liberalizaciones de la Primera Directiva a áreas como los préstamos a largo plazo para operaciones comerciales y las compras de títulos que no se negociaban en bolsa.

Finalmente, en 1988 con la Directiva 88/361/CEE⁹ se liberalizaron las transacciones que quedaban pendientes consolidándose así el principio de libre circulación de capitales. En la directiva se estableció un plazo, con límite del 1 de julio de 1990, para eliminar todas las restricciones subsistentes de los movimientos de capitales entre residentes de los Estados miembros, aunque España, Irlanda y Portugal gozaron de un periodo transitorio mayor hasta el 31 de diciembre de 1992 y a Grecia se le concedió de plazo hasta el 30 de junio de 1994. La directiva invitaba a que se liberalizaran de manera similar los movimientos de capitales con terceros países y se autorizaba la aplicación de medidas de salvaguardia ante perturbaciones graves en los mercados de capital con una duración máxima de seis meses. Desde entonces, los Estados miembros tuvieron que adaptar su legislación interna para cumplir con la Directiva, quedando así garantizada la libre circulación de capitales en la UE.¹⁰

En el Tratado de Maastricht en 1992 se introdujo la libre circulación de capitales como una libertad inherente al tratado igualándola de esta manera al resto de libertades fundamentales del mercado interior. Desde entonces, este aparece de manera recurrente en la normativa comunitaria.

En el año 2000 se introdujo en el preámbulo de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (200/C 364/01) que la Unión “trata de fomentar un desarrollo equilibrado y sostenible y garantiza la libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales, así como la libertad de establecimiento”¹¹.

⁸ Directiva 72/156/CEE del Consejo, de 21 de marzo de 1972, para la regulación de los flujos financieros internacionales y la neutralización de sus efectos no deseables sobre la liquidez interna. (DO L 91 de 18.4.1972, p. 13).

⁹ Directiva 88/361/CEE del Consejo de 24 de junio de 1988 para la aplicación del artículo 67 del Tratado (DO L 178 de 8.7.1988, p. 5).

¹⁰ Millet, M. “La libertad de circulación de capitales”, *Colección Debate Internacional* N° 2, 2014, p.7.

¹¹ Unión Europea, *Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea* (200/C 364/01; DOUE 26 de diciembre del 200)

En el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 1992 (en adelante EEE), también se introdujo la libre circulación de capitales como principio fundamental para alcanzar los objetivos del acuerdo junto con la libre circulación de personas, mercancías y servicios.

2. IMPLANTACIÓN

Una vez queda definido el principio y se integra en el Tratado de la Unión Europea, ya resultaba de aplicación para todos los Estados miembros. Ahora bien, la integración completa del principio ha resultado ser compleja, complejidad que se mantiene en la actualidad, pues tanto la Comisión Europea como el TJUE realizan una labor del control para que no sea vulnerado por las normativas de los distintos Estados.

El principio de libertad de circulación de capitales, en el inicio a diferencia del resto de libertades fundamentales del mercado común, no se estableció como una libertad total, sino que esta sería obligatoria solo para los casos en los que se facilitara el desarrollo del mercado común. Debido a la naturaleza de los capitales en el origen del principio, había varios países que mantuvieron las limitaciones debido a posibles movimientos de carácter especulativo que pudiesen alterar la estabilidad financiera de un territorio y los posibles casos de evasión de capitales y fraude. Además, la existencia de una gran diversidad de las regulaciones de carácter financiero en cada Estado miembro constituía una traba para la integración del principio¹².

Desde un primer momento, se planteó el problema de compatibilidad que existiría entre la aplicación del principio de libertad de capitales con la soberanía de cada Estado miembro en materia de política económica. El hecho de aplicar el principio podría dejar sin efecto a las medidas nacionales de cada Estado con las que entrase en conflicto, incluso si estas eran consideradas esenciales dentro de cada territorio¹³.

¹² Millet, M. *Op. cit.* pp. 3-4

¹³Sánchez-Bella Carswell. A, “Libre circulación de capitales en la Comunidad Económica Europea”, *DA* N°. 185, 1980 p.633

Una de las consecuencias del Principio de Libre Circulación de Capitales, es que se presenta como necesario establecer una armonización fiscal de los Estados Miembros, lo que no es tarea sencilla debido a que cada país cuenta con sus políticas individuales. Para ello era necesario conseguir un equilibrio entre la cesión de soberanía de cada Estado en materia fiscal y la eficiencia económica¹⁴.

En relación con la complejidad de implantación, en el Informe de 1995 sobre el Mercado Único se manifiesta que la situación era satisfactoria en términos generales y que la legislación comunitaria había sido incorporada por los Estados miembros. No obstante, en el apartado 120 del informe se advierte de los obstáculos existentes a la libre circulación de capitales, en concreto: “condiciones para la admisión de valores extranjeros en los mercados de capitales nacionales distintas a las aplicadas a los valores nacionales, de disposiciones sobre privatización destinadas a mantener el control de empresas privatizadas, de restricciones a las inversiones en el extranjero por parte de inversores institucionales no justificadas por normas cautelares, de normas fiscales que favorecen la inversión en instrumentos financieros nacionales y de restricciones relativas a la transferencia de fondos”¹⁵. Estos obstáculos fueron perseguidos por la Comisión hasta que se logró eliminarlos en la mayor medida posible.

El Parlamento Europeo ha expresado en repetidas ocasiones su interés en fortalecer la creación de un mercado único, aunque centrándose solo en el mercado interno de la Unión Europea, y manteniendo medidas reguladoras en contra de los capitales extranjeros.

En materia fiscal, en la Directiva de 1988 donde se liberalizaron la totalidad de las transacciones se contemplaron riesgos de evasión, distorsión y fraudes que podrían materializarse en materia de fiscalidad debido a la diversidad de regímenes fiscales nacionales. Para conseguir que los contribuyentes tributen de manera efectiva en sus países de residencia resulta imprescindible una coordinación de la tributación por los rendimientos del ahorro¹⁶.

¹⁴ Merino Jara, I., “Libre circulación de capitales y fiscalidad”, 1994 p. 125.

¹⁵ *Ibid* p. 124.

¹⁶ Álvarez García, S. “La libre circulación de capitales en la Unión Europea: repercusiones para los impuestos personales sobre la renta de los estados miembros”, en González González, A.I. *Mercado interior. Avances y desafíos*, Universidad de Oviedo, Oviedo, p.72.

En la lucha de los Estados miembros contra la evasión fiscal, se debe hacer referencia a la Directiva sobre asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos¹⁷ de 1977. En la directiva se estableció el intercambio de información con tres modalidades: automático, voluntario y espontáneo. Esta directiva ha sido modificada en varias ocasiones debido a una mayor necesidad de asistencia mutua de los Estados miembros por la globalización que favorece un mayor número de movimientos tanto de los capitales como de los sujetos pasivos. La primera modificación tuvo lugar en 2011¹⁸, en 2014 se aumentaron las obligaciones de intercambio automático, y en 2023 tuvo lugar la última modificación en busca de mejorar la transparencia tributaria en un contexto actual de digitalización de la economía con situaciones complejas que favorecen el fraude fiscal, la evasión fiscal y la elusión fiscal¹⁹.

3. SITUACIÓN ACTUAL Y CONFLICTOS

3.1. Principio de libre circulación de capitales en la actualidad

Como se ha adelantado con anterioridad, el principio de libre circulación de capitales se recoge de manera general en el primer apartado del artículo 63 del capítulo cuatro del TFUE. En el segundo apartado del mismo artículo se hace referencia a la libertad de pagos. La diferencia entre capitales y pagos radica en que los pagos constituyen una contraprestación mientras que los movimientos de capitales son operaciones que persiguen una inversión o colocación del dinero sin que exista una prestación a cambio²⁰.

En el artículo 65, se encuentran una serie de límites generales del principio que se consideran justificados siempre y cuando no constituyan una restricción encubierta de la

¹⁷ Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados Miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336 de 27.12.1977, p. 15/20)

¹⁸ 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

¹⁹ Directiva 2021/514/UE, del Consejo, de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

²⁰ STJCEE de 31-1-1984, Graziana Luisi et Giuseppe Carbone v. Ministero del Tesoro, asuntos acumulados 286/82 y 26/83, párrafo 21.

libertad ni una discriminación arbitraria. En el primer apartado del artículo se establece que la libre circulación de capitales se aplicará sin perjuicio de los Estados miembros a:

“a) aplicar las disposiciones pertinentes de su 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;

b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública”.²¹

Por otro lado, en el artículo 75 TFUE se contempla la limitación de la libertad de capitales en reglamentos procedentes del Parlamento Europeo y del Consejo en situaciones justificadas por la prevención y lucha contra el terrorismo y actividades relacionadas.

Por último, en el articulado del TFUE se hace referencia a la libertad de circulación con terceros países que no son miembros de la Unión. En los artículos 64, 65 y 66 del TFUE se regula y se establecen posibles limitaciones a la libertad de capitales con terceros países.

3.2. Conflictos en la aplicación del principio y España

Como se ha mencionado anteriormente, tanto la Comisión como el TJUE realizan una supervisión constante para que la libertad de circulación no se vulnere por las normas interiores de cada Estado miembro. Han sido numerosas las ocasiones en las que se ha llamado a rectificar a los Estados miembros por incumplir el principio, llegando incluso a resolverse los casos por incumplimiento del principio en el TJUE.

²¹ TFUE, art. 65.

España se ha visto envuelta en críticas por vulneración del principio en numerosas ocasiones, siendo la última la declaración de la ilegalidad del modelo de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero o modelo 720 que se tratará posteriormente en el trabajo.

Uno de los casos en los que ha tenido que intervenir el TJUE, fue con la sentencia del 3 de septiembre de 2014 por la contrariedad de la norma española con la libre circulación de capitales de los artículos 63 TFUE y 40 EEE por la discriminación de los no residentes en el impuesto de sucesiones y donaciones. Con la norma española existían diferencias en el trato fiscal de las donaciones y sucesiones en función de si los causahabientes, donatarios y causantes eran residentes o no²². Tras la sentencia, España se vio obligada a reformar la ley reguladora del impuesto de sucesiones y donaciones para cumplir con la normativa comunitaria.

Otro de los casos se refleja en la sentencia del 14 de febrero de 2008. En la sentencia se condena a España por no modificar la conocida como “Ley Rato” por la que los derechos de voto de las empresas extranjeras con participación en el sector español de la energía estaban limitados. La norma tenía como objetivo evitar la entrada de empresas extranjeras con participación pública en el sector de la energía. Con tal fin, se obligaba a las empresas a obtener una autorización del Gobierno cuando quisieran adquirir una participación superior al 3% de una eléctrica española. El tribunal consideró que dicha obligación suponía una restricción a la libre circulación de capitales porque podía afectar a entidades públicas de otros Estados miembros que quisieran invertir en el sector de la energía español. España intentó justificar la medida con que el objetivo era garantizar el abastecimiento de energía en España, pero el Tribunal dictó que la medida era desproporcionada con el objetivo perseguido^{23 24}.

²² Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 Sep. 2014, C-127/2012 [versión electrónica – base de datos La Ley, ref. 105622/2014]. Fecha de última consulta: 30 de marzo de 2023.

²³ Fernández Rosas, J.C. “El Tribunal de Justicia condena a España por imposición abusiva a sucursales extranjeras”, *Legal Today. Portal jurídico de Aranzadi, por y para profesionales del Derecho* 24 de agosto de 2009 (disponible en <https://www.legaltoday.com/opinion/articulos-de-opinion/el-tribunal-de-justicia-condena-a-espana-por-imposicion-abusiva-a-sucursales-extranjeras-2009-08-24/>; última consulta el 30 de marzo de 2023).

²⁴ Iustel. “STJCE 17.07.08 Asunto C-207/07. España ha infringido el derecho comunitario al someter a la autorización previa de la comisión nacional de energía la adquisición de participaciones en empresas del

CAPÍTULO III. POTESTAD DEL ESTADO ESPAÑOL PARA PERSEGUIR EL FRAUDE FISCAL

1. DELIMITACIONES CONCEPTUALES PREVIAS

El fraude fiscal, la evasión y la elusión fiscal son conductas que buscan minimizar la carga fiscal de los obligados tributarios que se diferencian en cuanto a los métodos, motivo por el cual, las consecuencias legales son diferentes.

1.1. Fraude Fiscal

El fraude fiscal consiste en cualquier conducta premeditada, y por lo tanto de forma consciente, del obligado tributario, por la que se vulnere algún precepto legal, que genere un perjuicio económico para la Hacienda Pública. Cuando la cuantía que se defrauda supera los 120.000 euros, se considera delito fiscal tipificado en el artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Siguiendo el apartado primero de dicho artículo, el concepto de fraude fiscal se podría definir como cualquier acto u omisión que permita al obligado tributario: (i) eludir el pago de impuestos; (ii) obtener devoluciones indebidas; y (iii) disfrutar de beneficios fiscales que no le correspondan.²⁵ En definitiva, supone una técnica a través de la cual el obligado contribuyente busca conseguir un beneficio desde el punto de vista fiscal.

1.2. Evasión fiscal

La evasión fiscal también supone un menoscabo económico para la Hacienda Pública. Consiste en la acción u omisión del obligado tributario, una vez que la obligación tributaria ha surgido, con el objetivo de evitar el pago o reducir la cuantía de los impuestos. Normalmente, las evasiones fiscales se desarrollan a través de ocultación de información como la propiedad de bienes o generación de ingresos, o la imputación de

sector de la energía y de determinados activos de éstas”, *Diario del Derecho*, 24 de julio de 2008 (disponible en: https://www.iustel.com//diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1030297&popup=).

²⁵ Wolters Kluwer, “Fraude Fiscal”, *Wolters Kluwer: Guías Jurídicas* (disponible en <https://guiasjuridicas.laleynext.es>; última consulta 9/02/2023).

gastos inexistentes. Es la vulneración directa de la ley tributaria que se suele hacer mediante ocultación y se regula en el artículo 16 de la LGT con el nombre de “simulación”.

1.3.Elusión fiscal

La elusión fiscal se diferencia de la evasión fiscal en cuanto a que tiene lugar con anterioridad a la obligación de pagar impuestos. Según la RAE es la “*conducta orientada a impedir el nacimiento de la obligación tributaria, evitando que se produzca el presupuesto de hecho legal de la misma*”²⁶. Consiste en reducir la carga fiscal aprovechando los vacíos legales mediante prácticas atípicas. A pesar de que por la Administración Pública se considere como un acto inmoral y que va en contra del espíritu de la ley, es una actividad lícita en cuanto a que no se rebasan los límites de la ley y, por tanto, no puede ser sancionada.

2. POTESTAD DEL ESTADO ESPAÑOL

Partiendo desde un plano normativo, la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado y debe hacerse por ley, según el artículo 133 CE²⁷. Del mismo modo, en el artículo 4 de la LGT²⁸ se establece que la potestad tributaria originaria corresponde exclusivamente al Estado mediante ley.

Una vez queda claro que los tributos tienen su origen en leyes emanadas del Estado, resulta conveniente realizar un recorrido por las facultades del Estado para la recaudación, el control y la represión del fraude fiscal.

²⁶ RAE. *Diccionario panhispánico del español jurídico*. (disponible en <https://dpej.rae.es/lema/elusi%C3%B3n-fiscal>)

²⁷ Art. 133.1 CE: “La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”.

²⁸ Art. 4.1 LGT: “La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”.

2.1. Potestades de recaudación, inspección y sanción

El Estado Español ejerce la potestad de recaudación, control y persecución del fraude fiscal a través de su sistema de administración tributaria, principalmente a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante Agencia Tributaria). Esta agencia, adscrita al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, tiene como principal objetivo garantizar la aplicación efectiva del sistema tributario estatal. Es responsable de investigar y detectar el fraude fiscal, y tiene el poder de imponer sanciones y multas a las personas y empresas que han cometido fraude fiscal. Además, el Estado también puede recurrir a la justicia penal para perseguir y castigar los casos de fraude fiscal graves.

2.1.1. Recaudación

Tanto el Estado como las Comunidades Autónomas, en los tributos que tienen cedidos, tienen potestad recaudatoria. La gestión recaudatoria de la Hacienda Pública se regula en los artículos 160 y siguientes de la LGT y en el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR). En el artículo 2 se define la gestión recaudatoria como la actividad que “consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente al cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago”²⁹.

La potestad de recaudación se puede caracterizar por tener un contenido abstracto ya que los obligados al pago de tributos son potenciales e indeterminados, irrenunciable por ser un deber de la Administración, e imprescriptible.³⁰

La recaudación puede tener lugar en dos periodos: el voluntario y el ejecutivo. Tiene lugar en el periodo voluntario cuando el obligado tributario paga en el plazo establecido sus deudas con la Hacienda Pública. En el periodo ejecutivo, se recaudan las cantidades no

²⁹ Art. 2 RGR

³⁰ Corral Guerrero, L. “Potestad tributaria de recaudación”, *Cuaderno de Estudios Empresariales*, N.º.4 1994, p.60.

satisfechas en el periodo voluntario y se lleva a cabo mediante el procedimiento de apremio que ante la ausencia del pago conlleva la ejecución de garantías o el embargo de bienes para hacer frente a la deuda.

2.1.2. Inspección

La función de inspección es aquella dirigida a garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y se regula en los artículos 141 y siguientes de la LGT. Las funciones de inspección tributaria se encuentran en el artículo 141 de la LGT e incluyen la investigación de hechos desconocidos por la Administración, la comprobación de la veracidad de declaraciones presentadas, la determinación del valor de los bienes y patrimonios cuando sea necesaria, la comprobación del cumplimiento de requisitos para incentivos fiscales y regímenes especiales, la práctica de liquidaciones tributarias, el asesoramiento e informe a órganos de la Administración, y otras que se establezcan en otras disposiciones o se encomienden por las autoridades competentes.

La inspección tiene como principal objetivo la comprobación de la veracidad de los datos que aportan los obligados tributarios y de la regularidad de su situación tributaria. Tras el proceso de inspección se liquidan las deudas tributarias y en caso de ser necesario se requiere al obligado tributario a abonar los importes correspondientes a la deuda en el plazo voluntario. Contra la liquidación tributaria, cabe interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo competente en el plazo de un mes.

2.1.3. Sanción

La potestad sancionadora por infracciones tributarias se regula en el Título IV de la LGT y en el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

En el artículo 178 de la LGT se establecen los principios de la potestad sancionadora siendo estos los de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad de manera general.

Cuando alguien comete una infracción tributaria, esta se clasifica en leve, grave o muy grave. En el artículo 187 de la LGT se establecen los criterios que se utilizan para graduar la sanción tributaria a aplicar. Estos criterios son la comisión repetida de infracciones tributarias, el perjuicio causado a la Hacienda Pública, incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación y la existencia de un acuerdo o conformidad del interesado. Estas sanciones son pecuniarias y pueden ir acompañadas de otras de carácter accesorio como la pérdida de la oportunidad de obtener subvenciones o ayudas públicas.

2.2. Límites del Estado en materia tributaria

España, de la misma manera que el resto de los países pertenecientes a la UE, encuentra límites en materia fiscal derivadas de la pertenencia a la comunidad europea. En virtud del artículo 96 CE el Derecho de la Unión forma parte del ordenamiento jurídico interno. Además, la Unión Europea tiene algunas competencias en materia tributarias consistentes en la posibilidad de establecer recursos propios como los del arancel aduanero común³¹, imposición de límites y controles al poder impositivo de los Estados miembro para evitar la obstaculización del mercado único, y armonización en materia fiscal en impuestos como el IVA³².

Como se ha expuesto anteriormente, en numerosas ocasiones el TJUE se ha pronunciado sobre la ilegalidad de las normas tributarias que impiden la libre circulación de bienes, de servicios, personas y capitales dentro del mercado único europeo. Por lo tanto, el derecho de la UE se debe tener en cuenta a la hora de legislar en materia fiscal.

Por otro lado, se deben tener en cuenta otros límites que se recogen en la CE como en el artículo 31.1 CE donde se establece que los tributos no tendrán en ningún caso alcance confiscatorio y que se tendrá en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes. Este límite implica que los impuestos no pueden impedir la libre disposición del patrimonio o la renta de los ciudadanos por estar estos gravados de manera excesiva. Del

³¹ Art. 31 TFUE

³² Cap. II, Tit. VII, Parte 3ª TFUE

mismo modo, los derechos fundamentales de los contribuyentes como el derecho a la intimidad o a la protección de datos personales también deben ser tenidos en cuenta.

CAPÍTULO IV. MODELO 720

1. ORIGEN Y FINALIDAD

En el contexto de la crisis económica del 2012, con el primer gobierno de Mariano Rajoy y el ministro de Economía y Hacienda, D. Cristóbal Montoro, se introdujeron diversas medidas fiscales para intentar obtener una mayor recaudación en impuestos. El instrumento implantado que más controversia creó, a la vez de provocar un aumento significativo de la recaudación, es la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero³³.

El modelo 720 surgió debido a la falta de medios técnicos para conocer los bienes y derechos de los contribuyentes en el extranjero, con el objetivo de luchar contra el fraude fiscal a través de una declaración informativa a la Agencia Tributaria. Esta medida fue motivada por la necesidad de llevar un inventario de los bienes de los contribuyentes residentes en España y obligados a pagar impuestos en el país, que en general evadían sus obligaciones fiscales como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Propiedad.

Para una mejor comprensión de la obligación de declarar los bienes y derechos en el extranjero y el impacto que tuvo en los contribuyentes españoles, es conveniente hacer mención de la amnistía fiscal de 2012.

La amnistía fiscal se introdujo por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público a través de la DA 1ª en la que se establecía la “declaración tributaria especial” (en adelante DTE). La DTE permitía, con límite a 30 de noviembre de 2012, que los contribuyentes sujetos a IRPF, IS y IRNR, regularizasen sus situaciones declarando los bienes y derechos de los que la Hacienda Pública no tenía conocimiento y que no guardaban correspondencia con las declaraciones de rentas a efectos de los impuestos mencionados realizadas. Los contribuyentes que regularizasen sus situaciones

³³ Zapata García, M.P. “Lucha contra el fraude fiscal: ¿cualquier medio es válido? Modelo 720 y la vulneración del derecho de la Unión Europea”, *Revista de Estudios Europeos*, N° 71, 2018, p.340.

deberían ingresar de manera adicional solo el 10% del valor de adquisición de los bienes o derechos, sin que les fuesen exigibles sanciones, intereses ni recargos³⁴, lo que era una cantidad muy pequeña para regularizar su situación³⁵. Con esta medida, el Gobierno pretendía que se ingresaran en las arcas públicas alrededor de 2.500 millones de euros, pero la recaudación final fue de 1.200 millones siendo el 98% de las declaraciones de personas físicas y tan solo el 2% de entidades jurídicas³⁶.

Más adelante se introdujo la obligación específica de declarar bienes y derechos en el extranjero mediante la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. En el artículo 1 se introdujo la obligación con una nueva DA decimoctava en la LGT. Esta obligación se materializa con el modelo 720 que entró en vigor con la Orden HAP/72/2013. Esta medida al principio buscaba acabar con los grandes casos de corrupción en el país de forma rápida, pero con el tiempo tanto la opinión pública como los expertos jurídicos acabaron rechazándola. En los primeros años, miles de contribuyentes que ocultaban sus propiedades en el extranjero sin intención de declararlas o que simplemente no tenían conocimiento de la normativa fueron sancionados. Sin embargo, la técnica utilizada en algunos casos generó indefensión y no tuvo en cuenta la legislación de ámbito superior.

La obligación de los contribuyentes con la entrada en vigor del modelo 720 consistía en realizar una declaración informativa en la que se especificasen los bienes y derechos de los que fuesen titulares en el extranjero. Dicha declaración se debería realizar anualmente en caso de que tuviesen lugar cambios en dichos bienes o derechos.

Ambas medidas fiscales se complementaban con el objetivo de que todos los bienes y derechos que se encontraban en el extranjero y de los cuales la Hacienda Pública no tenía conocimiento salieran a la luz. Sin embargo, debido a las sanciones derivadas del modelo

³⁴ Real Decreto-ley 12/2012, DA 1ª, 2.

³⁵ Delgado Martínez, M.J. “La problemática jurídica derivada de la obligación de los contribuyentes de informar a la Hacienda Pública española sobre sus bienes y derechos en el extranjero”, *Revista de Estudios Jurídicos*, Nº 21, 2021, p.5.

³⁶ Tenreiro, E. “Amnistía fiscal 2012: ¿En qué consistió? ¿En qué se basa el TC para declararla inconstitucional?”, *Iberley*, (disponible en <https://www.iberley.es/revista/ammistia-fiscal-2012-consistio-basa-tc-declararla-inconstitucional-89> última consulta el 05/04/2023).

720 que se tratarán más adelante en el trabajo, los contribuyentes quedaban entre la espada y la pared por la introducción de medidas disuasorias a la vez que sancionadoras para incentivar la declaración de los bienes en el extranjero. De esta manera se aplica la teoría comúnmente conocida de “la zanahoria antes que el palo”, ya que ante los que dudaban de acogerse a la DTE (la zanahoria), los legisladores mostraron las sanciones derivadas del nuevo modelo 720 (el palo)³⁷.

2. ÁMBITO SUBJETIVO, OBJETIVO Y TEMPORAL

2.1. Ámbito subjetivo

En el artículo 2 de la Orden HAP/72/2013 se determinan los destinatarios de la norma del modelo 720, es decir, los obligados a presentar el modelo. Los obligados a presentar el modelo son: “las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria³⁸...”

La obligación de informar sobre los derechos y bienes constituye una obligación de carácter general. Al no hallarse vinculada a ningún impuesto en específico, se estableció el criterio delimitador de la residencia. Por tanto, esta obligación es inexistente para las personas físicas o jurídicas que no residan en España.

La obligación de presentar la declaración no se limita a casos en los que se tenga la propiedad legal de bienes o derechos en el extranjero, sino que también incluye aquellos en los que se tenga la propiedad real de dichos bienes o derechos, así como cualquier caso en el que se tenga algún tipo de poder de disposición sobre ellos, aunque no se sea el propietario. Por tanto, además de ser obligados los propietarios, la obligación también se

³⁷ Fayos, C., y Tanco, P. “Modelo 720: el fin no justifica los medios”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, Nº. 911, 2015.

³⁸ Art. 35.4 LGT: “Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”.

extiende a representantes, apoderados, autorizados o beneficiarios de bienes o derechos ubicados en el extranjero³⁹.

2.2. **Ámbito objetivo**

En cuanto al ámbito objetivo de la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero, el artículo 3 de la Orden HAP/72/2013 remite al Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGAT).

El RGAT señala las cuatro categorías de bienes y derechos de las que los obligados tributarios deben informar:

1. Artículo 42 bis. Cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero: “...vendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a la totalidad de las cuentas de su titularidad, o en las que figuren como representantes, autorizados o beneficiarios, o sobre las que tengan poderes de disposición, o de las que sean titulares reales conforme a lo señalado en el párrafo siguiente, que se encuentren situadas en el extranjero, abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, a 31 de diciembre de cada año. Dicha obligación también se extiende a quienes hayan sido titulares, representantes, autorizados, o beneficiarios de las citadas cuentas, o hayan tenido poderes de disposición sobre las mismas, o hayan sido titulares reales en cualquier momento del año al que se refiera la declaración”.
2. Artículo 42 ter. Valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero: “...deberán suministrar a la Administración tributaria, mediante la presentación de una declaración anual, información respecto de los siguientes bienes y derechos situados en el extranjero de los que resulten titulares

³⁹ Sánchez Pedroche, J.A. “La sinrazón del modelo 720”, *RCyT- CEF*, N° 404, 2016, pp. 61

o respecto de los que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, a 31 de diciembre de cada año: (i) Los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica; (ii) Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios; (iii) Los valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y «trusts» o masas patrimoniales que, no obstante carecer de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico”.

3. Artículo 42 quarter. Monedas virtuales situadas en el extranjero: “...vendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a la totalidad de las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario, autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, o de las que se sea titular real conforme a lo señalado en el último párrafo de este apartado, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, a 31 de diciembre de cada año”⁴⁰.
4. Artículo 54 bis. Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles: “...vendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a los bienes inmuebles o a derechos sobre bienes inmuebles, situados en el extranjero, de los que sean titulares o respecto de los que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, a 31 de diciembre de cada año”.

La obligación de presentar el modelo 720 para los cuatro casos tendrá lugar cuando los saldos de cada bloque sean superiores a 50.000 euros, aplicando el cambio de moneda vigente a 31 de diciembre⁴¹. Esta obligación de presentar la declaración se mantendrá con

⁴⁰ Se añade por el art. 3.9 del Real Decreto 249/2023, de 4 de abril. Entra en vigor a partir del 25/04/2023.

⁴¹ Zapata García, M.P. *Op cit.*, p.344

independencia del número de titulares de los bienes tal y como aclaró la Dirección General de Tributos en su consulta del 5 de marzo de 2013⁴². Del mismo modo, se establece un límite de 20.000 euros mínimos de incremento respecto al saldo del que se ha informado en la declaración anterior para que sea exigible la declaración informativa.

Por otro lado, en el RGAT, en los artículos que determinan las cuatro categorías de bienes ya citados, se establece que estarán eximidos de la obligación de presentar el modelo 720 las personas físicas o jurídicas que registren en su contabilidad de manera individualizada y con el detalle requerido por la normativa, los bienes pertenecientes a las cuatro categorías establecidas⁴³.

2.3. Ámbito temporal

La presentación de la declaración informativa se debe hacer por vía telemática⁴⁴ y el plazo establecido para la presentación es del 1 de enero al 31 de marzo para los bienes situados en el extranjero en el año anterior⁴⁵. Sin embargo, en el año de entrada en vigor de la obligación de información el plazo para realizar la declaración comprendía del 1 de febrero al 30 de abril⁴⁶.

3. SANCIONES

El régimen sancionador para los casos de incumplimiento de la obligación informativa de bienes y derechos en el extranjero ha sido altamente criticado por los expertos desde la entrada en vigor de la obligación, y ha sido el motivo por el que se ha impulsado el

⁴² Consulta DGT N°. V0689-13, 5 de marzo de 2013.

⁴³ Falcón y Tella, R. “El modelo 720 (I): Especial referencia a la contabilidad de las personas físicas y a las sociedades sin personalidad”. *Quincena Fiscal Aranzadi*, N°. 11, 2013, pp. 9-14.

⁴⁴ Orden HAP/72/2013, art. 4: “La presentación del modelo 720, «Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero», se efectuará por vía telemática a través de Internet...”

⁴⁵ Orden HAP/72/2013, art. 7: “La presentación del modelo 720, «Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero», se realizará entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar

⁴⁶ Orden HAP/72/2013, DT única: “...la presentación de la «Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero», modelo 720, correspondiente al ejercicio 2012 se realizará entre el 1 de febrero y el 30 de abril de 2013”.

procedimiento del Estado español contra la Comisión Europea y la sentencia del TJUE que se analizará más adelante en el trabajo.

El régimen de infracciones y sanciones original se recoge en los apartados 2 y 3 de la DA decimoctava de la LGT introducida por la Ley 7/2012. En el apartado 2 de la DA decimoctava de la LGT se establece que serán infracciones tributarias "...no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional. También constituirá infracción tributaria la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios". Por tanto, la presentación fuera de plazo, una mala cumplimentación de la declaración y la no presentación por vía telemática de la declaración informativa suponen infracciones tributarias cuando exista obligación.

Las consecuencias de estas infracciones se regulan en el mismo apartado, donde se califica a las sanciones como muy graves y se establecen las reglas de sanción. La sanción de incumplimiento de la obligación de informar consiste en una multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos que habiendo tenido que incluirse en la declaración, no se hayan incluido o se hayan incluido de forma incompleta, inexacta o falsa. El mínimo fijo establecido por esta infracción es de 10.000 euros. Por otro lado, las sanciones por presentación extemporánea del modelo son de 100 euros por cada dato o conjunto de datos de una misma cuenta con un mínimo de 1.500 euros. La sanción por hacer la declaración por medios distintos a los establecidos es la misma que para la declaración extemporánea.

En el apartado 3 de la misma DA de la LGT, se establece que las leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento. Esto permitía que se agravaran aún más las medidas sancionadoras mediante las leyes reguladoras de cada impuesto.

A través del artículo 3.2 de la ley 7/2012, se introdujo en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre

el Patrimonio (en adelante LIRPF), el apartado segundo del artículo 39 relativo a ganancias patrimoniales no justificadas. Con este nuevo apartado se establecía que la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos situados en el extranjero que no hubiera sido declarada, tendría la consideración de ganancias patrimoniales no justificadas y se integrarían en la base liquidable general del periodo más antiguo de los no prescritos con posibilidad de ser regularizado. De esta manera se instauraba una imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas ya que independientemente de que se hubieran adquirido o pagado en un periodo ya prescrito, se imputaría la renta en el último año no prescrito. No obstante, al contribuyente se le exime de la presunción de ganancia patrimonial no justificada de los bienes y derechos en el extranjero cuando acredite que se han adquirido con rentas declaradas o cuando la adquisición hubiese tenido lugar en un periodo impositivo en el que no tuviese la condición de contribuyente por el IRPF.

De la misma manera, se introduce en la ley reguladora del IS ya derogada y en su sucesora Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), una medida similar en el artículo 121 dedicado a bienes y derechos no contabilizados o no declarados y la presunción de obtención de rentas. En el apartado 6 de este artículo se establecía una consecuencia similar a la incluida en la LIRPF, pero aplicada a contribuyentes personas jurídicas. Los bienes y derechos en el extranjero de los que no se hubiera informado se calificarían como adquiridos con cargo a renta no declarada y se imputarían al periodo impositivo más antiguo susceptible de regularización.

Por último, en la DA primera de la Ley 7/2012 se establecía que la aplicación de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 de la LIS tratados anteriormente determinaría la comisión de una infracción tributaria de carácter muy grave y se sancionaría con una multa equivalente al 150 por ciento del importe de la base de la sanción⁴⁷.

⁴⁷ 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.

CAPÍTULO V. PROCEDIMIENTO DE INFRACCIÓN DEL MODELO 720

1. PROCEDIMIENTO PREVIO A LA SENTENCIA DEL TJUE

La severidad de las sanciones junto con la imprescriptibilidad establecida para la imputación de bienes y sancionar por la no presentación o presentación defectuosa del modelo 720, provocaron que a su entrada en vigor varios ciudadanos, asociaciones como la Asociación Española de Asesores Fiscales y el despacho balear DMS Consulting denunciaran ante la Comisión Europea los términos en los que se exigía a los contribuyentes presentar el modelo 720⁴⁸.

Las denuncias fueron admitidas a trámite, y de acuerdo con el artículo 258 del TFUE, la Comisión abrió una investigación como primer paso para abrir un procedimiento de infracción contra el Reino de España. En virtud del artículo 258 TFUE, tras las investigaciones, la Comisión podría emitir un dictamen motivado tras recibir las observaciones del Estado implicado, y en caso de que el Estado no acatase el dictamen, podría recurrir al TJUE.

Tras un periodo de investigaciones y comunicaciones entre España y la Comisión en las que España señalaba que las sanciones derivadas de la obligación de presentar la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero no eran automáticas, que se tenían en cuenta las circunstancias de cada caso concreto y justificaba la cuantía de las multas, la Comisión inició el procedimiento de infracción contra España mediante el envío de una carta de emplazamiento el 19 de noviembre de 2015⁴⁹.

España tenía dos meses para responder a la carta de emplazamiento, pero lejos de asumir los consejos de la Comisión, se realizaron unas alegaciones de poco peso. Mientras tanto, los denunciados continuaron aportando ejemplos en los que se apreciaba la

⁴⁸ Alarcón García, E. “Final del procedimiento de infracción frente al modelo 720: un dictamen digno de reflexión”, *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, N°431, 2019 p.74.

⁴⁹ *Ibid.* pp.74-75

desproporción de las sanciones, carencias constitucionales y contradicción con las libertades del TFUE⁵⁰.

Fue el 15 de febrero de 2017 cuando finalmente la Comisión emitió el dictamen motivado con el que pedía a España velar por la proporcionalidad de las normas relativas a los activos en el extranjero. En el dictamen se pedía a España “modificar sus normas sobre los activos mantenidos en otros Estados miembros de la UE o del Espacio Económico Europeo” y se reflejaban la postura y argumentos de la Comisión que consideraba que “España tiene derecho de exigir a sus contribuyentes que notifiquen a las autoridades determinados activos que mantienen en el extranjero, pero las multas impuestas en caso de incumplimiento son desproporcionadas. Como las multas son mucho más altas que las sanciones aplicadas en un contexto puramente nacional, la normativa puede disuadir a las empresas y a los particulares de invertir en el mercado único o desplazarse por él. Por ello, estas disposiciones son discriminatorias y entran en conflicto con las libertades fundamentales de la UE”⁵¹.

Se estableció un plazo de dos meses para que la Comisión recibiera una respuesta satisfactoria antes de llevar a España ante el TJUE. La coyuntura política del momento, en el que los partidos políticos no eran capaces de ponerse de acuerdo para nombrar un Gobierno, no hacía viable que se llevara a cabo un cambio normativo, por lo que España solicitó una prórroga que no se contempla en la normativa europea⁵². Sin embargo, a pesar de que la situación política en España cambió y desapareció el impedimento político para la reforma normativa, no fue hasta el 6 de junio de 2019 cuando la Comisión decidió llevar a España ante el TJUE⁵³.

En el recurso por incumplimiento, la Comisión solicitaba al TJUE que declarase que España había incumplido con sus obligaciones derivadas de los artículos 21 TFUE, 45 TFUE, 56 TFUE y 63 TFUE y los artículos 28, 31, 36 y 40 del EEE. El incumplimiento

⁵⁰ *Ibid* p.76

⁵¹ Comisión Europea. “Paquete de febrero de procedimientos por incumplimiento: principales decisiones” Nota informativa, 2017 (https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/ES/MEMO_17_234)

⁵² Alarcón García, E. *Op. cit.* p.77.

⁵³ Comisión Europea. Fiscalidad: la Comisión lleva a España ante el Tribunal por imponer sanciones desproporcionadas por no notificar los activos poseídos en el extranjero” Comunicado de prensa, 2019 (disponible en: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_19_2774)

de España lo fundamentaba en: (i) el hecho de establecer consecuencias del incumplimiento de la obligación informativa de bienes y derechos en el extranjero o la presentación en fuera de plazo del modelo 720 que conllevaran la calificación de los activos como ganancias patrimoniales no justificadas que no prescriben; (ii) el hecho de imponer una multa pecuniaria proporcional al 150 por ciento de manera automática por el incumplimiento de la obligación de información o presentación en fuera de plazo del modelo; y (iii) la aplicación de multas pecuniarias de carácter fijo por el incumplimiento de la obligación de información o la presentación en fuera de plazo del modelo 720 más severas que las sanciones previstas para infracciones similares en el régimen sancionador general.

Cabe destacar que en el periodo entre la aprobación del modelo 720 y la apertura del procedimiento ante el TJUE, en España, los Tribunales ya aplicaban rebajas a las sanciones, en ocasiones anulándolas, por resultar desproporcionadas. Como ejemplo se encuentran las resoluciones de 22 de noviembre de 2019 y de 3 de diciembre de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Central por las que se anulan las sanciones del 150% o la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura 160/2020, de 27 de febrero de 2020 que rebaja las sanciones en un caso de 125.000 euros a 10.000 euros.

2. SENTENCIA DEL TJUE

La sala primera del TJUE se resuelve sobre el asunto C-799/2019 de la Comisión Europea contra el Reino de España el 27 de enero de 2022. En la sentencia el Tribunal se pronuncia sobre la posible vulneración del derecho de la UE y se analiza el régimen de sanciones alegado por la Comisión como causa de la infracción⁵⁴.

2.1. Posibles libertades vulneradas

En primer lugar, el TJUE se pronuncia sobre las libertades que la Comisión estima que han sido vulneradas por España por las consecuencias derivadas del incumplimiento o

⁵⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Primera, de 27 de enero de 2022, C-788/2019 [versión electrónica – base de datos La Ley. Ref. 1499/2022].

cumplimiento defectuoso o fuera de plazo de la obligación informativa mediante el modelo 720.

El TJUE comienza por apuntar que en los asuntos en los que una norma nacional tiene relación con varias de las libertades de circulación garantizadas en los Tratados, el examen se realiza en base a una de las libertades en cuanto que las otras puedan ser calificadas como accesorias o secundarias y pueden quedar subordinadas a la libertad principal. El Tribunal determina que la libertad que se ve afectada principalmente por la legislación que establece la obligación de información de los bienes y derechos que los residentes fiscales en España deben realizar es la libertad de circulación de capitales del artículo 63 del TFUE. Las libertades de circulación de trabajadores, de prestación de servicios y de establecimiento, a pesar de poder verse afectadas, pueden subordinarse a la libertad de circulación de capitales. Además, el Tribunal considera que la Comisión no justifica lo suficiente para que se aprecie vulneración de la libre circulación de los ciudadanos de la Unión o de los trabajadores establecidas en los artículos 21 TFUE y 45 TFUE. Por lo tanto, el análisis de la cuestión lo lleva a cabo el Tribunal poniendo el foco en la libre circulación de capitales recogida en los artículos 63 TFUE y 40 EEE.

2.2. Libertad de circulación de capitales

La primera cuestión objeto de análisis por el TJUE es si existe una restricción a la libre circulación de capitales, y si en caso de existir, esta está justificada.

En lo relativo a esta cuestión, la Comisión alega que se establece una restricción al movimiento de capitales en cuanto que la normativa produce un efecto disuasorio para los residentes que provoca que no transfieran sus activos al extranjero. La Comisión, argumenta que en la sentencia de 11 de junio de 2009 Comisión/Países Bajos también conocida como caso X y Passenheim-van Schoot, el Tribunal reconoció que el hecho de que los residentes en España tuviesen sus activos dentro o fuera del país no producía ninguna diferencia de situación objetiva. Por otro lado, España alega que la libre circulación de capitales no puede servir de amparo para las personas que pretenden ocultar sus activos por motivos fiscales y que las sanciones derivadas del incumplimiento de la obligación informativa son indispensables para lograr que la obligación sea efectiva.

El TJUE se pronuncia afirmando que, según reiterada jurisprudencia del TJUE, tiene lugar una restricción a la libre circulación de capitales del artículo 63 TFUE cuando las medidas que se implanten en un Estado miembro tengan un potencial efecto disuasorio sobre los residentes de ese Estado para que no realicen inversiones en otros Estados. La diferencia de trato que se le da a los residentes en función de dónde tengan localizados sus activos por el hecho de que no existan sanciones similares respecto a los bienes situados en el territorio nacional a las sanciones existentes por el incumplimiento o cumplimiento imperfecto de la obligación de informar de los bienes en el extranjero.

El Tribunal ya se había pronunciado con anterioridad en asuntos similares como en la sentencia del caso X y Passenheim-van Schoot mencionada anteriormente. En esta sentencia el Tribunal se pronunció sobre la ilegalidad de una norma aprobada por los Países Bajos en las que se establecía un plazo general de prescripción de cinco años para los bienes ocultos a la Administración tributaria pero que se ampliaba a doce para los casos en los que los activos estuvieran situados en el extranjero. El Tribunal concluyó que había una restricción a la libertad de capitales y a la libre prestación de servicios porque la legislación podría hacer menos atractivo la transferencia de activos a otros Estados que mantenerlos en Países Bajos⁵⁵.

Una vez determinada la existencia de una limitación a la libre circulación de capitales, procede realizar un análisis sobre la justificación de tal restricción. Tanto la Comisión como España coinciden en que la restricción de la libertad de circulación de capitales podría estar justificada por la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscal y garantizar la eficacia de los controles fiscales. Sin embargo, la posición de la Comisión es que España va más allá de lo necesario para lograr los objetivos y argumenta que España dispone de un régimen de transparencia fiscal internacional mediante el cual debería ser capaz de determinar los impuestos derivados de los activos poseídos en el extranjero⁵⁶.

⁵⁵ De Juan Casadevall, J. y Tarroja Piera, D. “La libertad de movimiento de capitales como límite de la lucha contra la evasión fiscal: A propósito de la STJUE de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19, Comisión c. España”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, N°468, 2022, p.107.

⁵⁶ Alarcón García, E. *Op. cit* p.81.

En los apartados 23 y 24 de la sentencia, el Tribunal hace referencia al artículo 65, apartado 1, letra b) del TFUE que establece que lo dispuesto en el artículo 63 del TFUE se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a “adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal” y determina que la normativa objeto de controversia resulta adecuada para garantizar la consecución de los objetivos por formar parte de las razones imperiosas de interés general, pero que se debe comprobar si va más allá de lo necesario para lograrlos, cuestión que se dilucida en la valoración de las sanciones que se desprenden de la normativa.

2.3. Proporcionalidad de la calificación de los activos como ganancias patrimoniales no justificadas sin posibilidad de acogerse a prescripción

En sus alegaciones la Comisión considera desproporcionadas en relación con los objetivos del legislador las consecuencias del incumplimiento o del cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero, en cuanto que generan una presunción *iuris et de iure* de obtención de una renta no declarada equivalente al valor de los bienes en cuestión que se le imputan al contribuyente sin que pueda ampararse en normas de prescripción. La comisión en su Dictamen inicial insistía en que se debía realizar una comparación con actividades delictivas muy graves como el genocidio y otros plazos de prescripción establecidos como el previsto genéricamente para las deudas en el Código Civil⁵⁷. Para apreciar la desproporcionalidad, conviene también compararlo con la prescripción del delito contra la Hacienda Pública que está fijado en cinco o diez años, saliendo peor parado el que incumple con la obligación de informar que el que comete un delito fiscal dolosamente⁵⁸.

El TJUE vuelve a hacer referencia a su reiterada jurisprudencia para fundamentar su decisión sobre este aspecto controvertido. En primer lugar, hace referencia a su jurisprudencia para recordar que la posesión de bienes o derechos fuera del Estado miembro de un contribuyente residente no puede ser fruto de una presunción general de

⁵⁷ Alarcón García, E. *Op. cit* p.82.

⁵⁸ *Id.*

fraude o evasión fiscal. El TJUE hace referencia a la sentencia de 7 de noviembre de 2013, K, asunto C-322/11 en la que concluye que la simple situación en la que un contribuyente residente adquiere un inmueble en otro Estado miembro y lo transfiere posteriormente con pérdidas no puede ser utilizada como fundamento para justificar una presunción general de fraude fiscal ni puede justificar medidas fiscales que limiten el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado⁵⁹.

Posteriormente, el TJUE analiza los aspectos de los artículos 39 LIRPF y 121 LIS. En primer lugar, hace referencia a la posibilidad de eludir la inclusión en la base imponible del impuesto adeudado en el periodo impositivo más antiguo de los no prescritos aportando pruebas de que dichos bienes o derechos se han adquirido con rentas declaradas o rentas por las que el contribuyente no tenía la obligación de declarar por el impuesto correspondiente. El Tribunal entiende que la presunción establecida no resulta desproporcionada para cumplir los objetivos pretendidos en la medida en que el contribuyente puede destruir la presunción acreditando que la adquisición de los bienes o derechos ha sido mediante rentas ya declaradas o por rentas por las cuales no tenía obligación de declarar y con la simple alegación del pago del impuesto por las rentas utilizadas para la adquisición ya que la carga de la prueba recae en la Administración tributaria.

En segundo lugar, el TJUE sostiene que los mecanismos previstos en los citados artículos permiten a la Administración tributaria “proceder sin limitación temporal a la regularización del impuesto”⁶⁰ produciendo un efecto de imprescriptibilidad práctica y por lo tanto yendo más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles. Puntualiza que mientras que un plazo de prescripción más amplio para garantizar la eficacia de los controles fiscales es válido siempre y cuando no vaya más allá de lo necesario como sucede en el caso X y Passenheim-van Schoot citado anteriormente donde el TJUE considera que la ampliación del plazo es aceptable, no sucede lo mismo cuando los mecanismos establecidos “equivalgan a prolongar indefinidamente el periodo durante el cual puede efectuarse la imposición o que permitan dejar sin efecto una prescripción

⁵⁹ De Juan Casadevall, J. y Tarroja Piera, D. *Op. cit.* p.113.

⁶⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Primera, de 27 de enero de 2022, C-788/2019 [versión electrónica – base de datos La Ley. Ref. 1499/2022].

ya consumada” como sucede en este caso concreto. Además, apunta que el hecho de que las autoridades puedan hacer uso de sus competencias de manera indefinida es contrario al principio fundamental de seguridad jurídica.

2.4. Proporcionalidad de la multa de 150%

La multa del 150% de la base de la sanción por la aplicación de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS establecida en la DA primera de la Ley 7/2012 es considerada por la Comisión como una restricción a la libre circulación de capitales desproporcionada. En sus alegaciones, la Comisión compara la multa del 150% con las que se determinan para los casos de declaración fuera de plazo cuando los bienes se encuentran en el territorio nacional que van del 5% al 20% en función de la demora de la declaración. Por su parte, España alega que debido a que no ha tenido lugar una armonización europea sobre las sanciones, la proporcionalidad de la sanción solo debe ser apreciada por las autoridades nacionales y que, en caso de realizarse una comparación de las multas, se debería comparar con las sanciones de los supuestos más graves como el delito contra Hacienda Pública por el que la sanción puede llegar al 600% del importe adeudado.

El TJUE admite la capacidad de los Estados miembros de establecer las sanciones que consideren adecuadas en caso de incumplimiento para luchar contra el fraude fiscal, pero recuerda que dichas medidas sancionadoras deben respetar el Derecho de la Unión, y por lo tanto, el principio de proporcionalidad. También concluye que del análisis de los artículos en los que se encuentran las sanciones se desprende que la sanción está asociada al incumplimiento de obligaciones declarativas y no a la obligación del pago del impuesto tal y como España sostenía. En relación con esta sanción, es destacable el hecho de que la Dirección General de Tributos en una consulta contempla las posibilidades de graduación de las sanciones⁶¹. Sin embargo, no pueden ser tenidas en cuenta por no tener fuerza de ley y ser posteriores a la emisión del dictamen del Consejo.

⁶¹ Dirección General de Tributos. Consulta N° V1434-17, de 6 de junio de 2017 (disponible en: <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>)

2.5. Proporcionalidad de las multas fijas

En relación con las multas establecidas en el apartado 2 de la DA decimoctava de la LGT para los casos de “no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos” las declaraciones informativas de bienes y derechos en el extranjero o “la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios”, la Comisión considera que suponen una restricción desproporcionada a la libertad de circulación de capitales debido a que las multas previstas son muy superiores a las establecidas para infracciones similares en un contexto nacional. Las infracciones similares para un contexto puramente nacional se encuentran en los artículos 198 y 199 de la LGT que contienen las sanciones establecidas para los casos de incumplimiento de declaraciones informativas o cumplimiento imperfecto, fuera de plazo o por medios distintos a los previstos sin que se produzca un menoscabo económico a la Hacienda Pública. En el caso de la no presentación de la declaración informativa, se sancionará con una multa pecuniaria fija de 200 euros, reducible a la mitad si se realiza la declaración informativa fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria⁶². Para los casos de presentación de una declaración con datos incompletos, inexactos o falsos, la multa será de 150 euros fijos y si la infracción consiste en defecto en la forma de presentación de la declaración la multa correspondiente será de 250 euros⁶³. La Comisión en sus alegaciones compara ambas sanciones y apunta que las sanciones asociadas a la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero son 15, 50 o 66 veces superiores a las previstas para un contexto nacional.

El Tribunal estima en este caso que la cuantía de las multas fijas asociadas a la presentación del modelo 720 es muy elevada, por aplicarse estas a cada dato o conjunto de datos con un mínimo de 1.500 o 10.000 euros y sin limitación máxima de la multa. Además, para tomar en consideración la proporcionalidad de las multas fijas tiene en cuenta que estas se acumulan a las multas proporcionales del 150% previstas en la DA primera de la Ley 7/2012. El TJUE concluye que la comparación realizada por la Comisión con las sanciones de los artículos 198 y 199 LGT es válida y que de ella se

⁶² Art. 198 LGT

⁶³ Art. 199 LGT

desprende que efectivamente las sanciones constituyen una restricción desproporcionada a la libre circulación de capitales.

2.6. Fallo

Teniendo en cuenta todas las consideraciones tratadas, la Sala Primera del TJUE resuelve el caso declarando que “el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992”. Las causas del incumplimiento son: (i) la imprescriptibilidad práctica por la imposición de rentas no declaradas como ganancias patrimoniales no justificadas; (ii) la multa proporcional al 150% del impuesto calculado sobre el valor de los bienes o derechos; y (iii) la ausencia de proporción entre las multas de cuantía fija contempladas en relación con la obligación informativa de bienes y derecho en el extranjero y las previstas para casos similares en un contexto puramente nacional y la no limitación de las sanciones pecuniarias fijas.

Con este fallo, el Tribunal refleja que las medidas adoptadas por España para la lucha contra el fraude y evasión fiscal son desproporcionadas y van mucho más allá de lo necesario para lograr la efectividad de las medidas de control, teniendo lugar por tanto una restricción a la libre circulación de capitales que no está justificada.

3. REACCIÓN TRAS LA SENTENCIA

A raíz de la sentencia y en virtud del artículo 260 del TFUE, que establece que “si el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declarare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, dicho Estado estará obligado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal”, en España se debían llevar a cabo reformas legislativas para cumplir con el Derecho de la UE.

La reacción de España se materializa en la Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto

refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas.

Aunque la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero se mantiene intacta, en la disposición derogatoria única apartado 2, se establece que “quedan derogadas expresamente las disposiciones adicionales primera y segunda 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”. Con esto, se eliminan las sanciones proporcionales del 150%.

En la disposición final cuarta de la citada ley se eliminan los apartados 2 y 3 de la DA decimoctava de la LGT que establecían el régimen de infracciones y sanciones con las multas fijas que se declararon desproporcionadas.

Por último, en la disposición final quinta, se elimina el apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF introducido por el artículo 3.2 de la Ley 7/2012 eliminándose así la presunción de ganancias patrimoniales no justificadas y la imprescriptibilidad práctica al permitir la integración en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización.

Por otro lado, los ciudadanos que se han visto afectados por la norma declarada ilegal deben obtener resarcimiento por los daños ocasionados. Por lo que la Administración tributaria debe proceder a la devolución de las cantidades ingresadas como consecuencia de las sanciones declaradas ilegales al Derecho de la UE.

CAPÍTULO VI. CONCLUSIONES

La obligación de declarar los bienes y derechos en el extranjero, a través del modelo 720, ha sido una de las cuestiones más controvertidas de los últimos años hasta que el TJUE ha puesto fin con su sentencia.

En primer lugar, es llamativo el origen de la obligación en un contexto en que el Gobierno quería aumentar la recaudación tributaria a toda costa para reducir el déficit público, y como fue introducida tras la amnistía fiscal de 2012 dejando a los contribuyentes entre la espada y la pared. La estrategia de la Administración resultaba clara, por un lado mostrar una vía para declarar los activos en el extranjero sin causar apenas ningún menoscabo económico en los contribuyentes, y por el otro un potencial castigo amenazante para aquellos que no informasen acogiéndose a la DTE.

No cumplir con la cumplimentación del modelo 720 conllevaba graves consecuencias reflejadas en un régimen sancionador mucho más gravoso que cuando no se declaran los bienes y derechos situados en España. Además, existía una presunción de rentas no declaradas en el último periodo entre los no prescritos con lo que el contribuyente que no declarase los bienes o derechos se exponía a que la Hacienda Pública descubriese, sin límite temporal alguno, la irregularidad y la existencia de dichos activos y se procediera a la aplicación de las sanciones establecidas.

Con el modelo 720, la Administración realizaba una presunción de culpabilidad para todos aquellos que tenían bienes en el extranjero y que no los habían declarado, bien intencionadamente o, como en algunos casos, por el simple desconocimiento de la obligación de presentar el modelo. Ante la severidad de las sanciones por la presentación en fuera de plazo o imperfecta del modelo, surgiría la duda de si declarar o mantenerlos ocultos para intentar evitar las sanciones si se había pasado el plazo o por si en la declaración se encontraba algún error.

La obligación de presentar el modelo 720 junto con sus desproporcionadas sanciones ha estado vigente durante casi una década. Resulta destacable la inacción de España ante la gran cantidad de denuncias que se han recibido en este periodo de vigencia por tratarse

de una norma contraria a principios constitucionales, al principio de seguridad jurídica por el régimen de imprescriptibilidad establecido, y a las libertades de la UE. Tras el dictamen motivado de la Comisión en el que se solicitaba que cambiara la norma, y ante la pasividad del Estado Español que no tenía intención de resolver la situación, la única medida eficaz ha sido la denuncia por parte de la Comisión ante el TJUE.

En la resolución de la controversia, se ha desplegado la aplicación del Derecho de la UE de manera correcta, comenzando por la intervención de la Comisión en su función supervisora, salvaguardando los intereses de los Estados miembros y de los ciudadanos, quienes resultan en última instancia, los beneficiarios de la existencia de un mercado único. Las libertades fundamentales como la libertad de circulación de capitales priman sobre la normativa de los Estados miembros y tiene especial relevancia la regulación en materia fiscal dentro de la UE. Los Estados miembros mantienen la potestad reguladora de los tributos, pero como se ha comprobado en este caso, se deben respetar las libertades fundamentales. El respeto que los Estados miembros tengan hacia estos no implica que no puedan ser restringidos, pues como se ha tratado en la sentencia, los Estados pueden tomar medidas para impedir la infracción de su Derecho y normativas nacionales. En el caso del modelo 720, la restricción a la libre circulación de capitales que consistía en la disuasión de los residentes en España de invertir sus capitales en el extranjero, la restricción estaba justificada en cuanto a que la lucha contra el fraude y evasión fiscales es una de las razones imperiosas de interés general que pueden justificar la restricción, pero sin embargo, las medidas destinadas a lograr el objetivo iban más allá de lo necesario para garantizar la consecución de los objetivos.

El exceso en la restricción de la libertad de capitales tenía lugar debido a las sanciones que no cumplían el principio de proporcionalidad por sancionar mucho más gravemente a los contribuyentes por incumplir la obligación informativa relativa a bienes en el extranjero que a los que incumplían en un plano puramente nacional. Todo esto tratándose de una obligación meramente informativa, de la cual no tiene por qué surgir la obligación de realizar ningún pago a la Hacienda Pública, y por tanto siendo cuestionable el menoscabo económico a la Administración.

Es comprensible que los Estados intenten luchar contra la amenaza del fraude fiscal en el contexto de globalización actual con herramientas internas, y esto es algo que beneficia a todos los ciudadanos que participan en la Hacienda Pública, pero la actuación de los Estados está sujeta a ciertos límites como se ha tratado en el trabajo. La mejora en la eficacia y rapidez de los mecanismos para la lucha contra el fraude fiscal debería pasar por una mayor cooperación efectiva entre las administraciones tributarias de los Estados y no tanto por una mayor carga de obligaciones a los contribuyentes, menos aun cuando estas van aparejadas a sanciones que pueden resultar asfixiantes por no guardar ningún tipo de proporcionalidad.

Con este caso queda claro que ni en el intento de conseguir una mayor recaudación para el Estado en concepto de tributos, ni en la persecución contra el fraude fiscal, todo vale, y que existe un control, más o menos efectivo, llevado a cabo por la Comisión Europea que puede provocar el cambio de legislación para que cesen regímenes fiscales y de control que resultan abusivos y desproporcionados.

BIBLIOGRAFÍA

1. Legislación

Constitución Española (BOE 29 de diciembre de 1978).

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014).

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 (BOE 29 de noviembre de 2006).

Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas (BOE 10 de marzo de 2022)

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003)

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 (BOE 30 de octubre de 2012).

Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación (BOE 31 de enero de 2013).

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 (BOE 5 de septiembre de 2007).

Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (BOE 2 de septiembre de 2005).

Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (BOE 31 de marzo de 2012).

Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea. Italia, 1957.

Tratado de la Unión Europea (DOUE 30 de marzo de 2010).

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

2. Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal de Justicia de 31 de enero de 1984. Graziana Luisi y Giuseppe Carbone contra Ministerio del Tesoro, asuntos acumulados 286/82 y 26/83.

Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 Sep. 2014, C-127/2012 [versión electrónica – base de datos La Ley, ref. 105622/2014]. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Primera, de 27 de enero de 2022, C-788/2019 [versión electrónica – base de datos La Ley. Ref. 1499/2022]. Fecha de última consulta 10 de abril de 2023.

3. Obras doctrinales

Alarcón García, E. “Final del procedimiento de infracción frente al modelo 720: un dictamen digno de reflexión”, *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, N°431, 2019 pp.69-90.

Albi, E. “Las repercusiones fiscales de la liberalización europea de los movimientos de capital. Consideración especial de la inversión directa”, *La política fiscal en España ante la libre circulación de capitales, Hacienda Pública Española, Monográfico*, 1/1990

Álvarez García, S. “La libre circulación de capitales en la Unión Europea: repercusiones para los impuestos personales sobre la renta de los estados miembros”, en González González, A.I. *Mercado interior. Avances y desafíos*, Universidad de Oviedo, Oviedo, pp. 67-78.

Corral Guerrero, L. “Potestad tributaria de recaudación”, *Cuaderno de Estudios Empresariales*, N°.4 1994, pp.55-94.

De Juan Casadevall, J. y Tarroja Piera, D. “La libertad de movimiento de capitales como límite de la lucha contra la evasión fiscal: A propósito de la STJUE de 27 de enero

de 2022, asunto C-788/19, Comisión c. España”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, N°468, 2022, pp.93-116.

Delgado Martínez, M.J. “La problemática jurídica derivada de la obligación de los contribuyentes de informar a la Hacienda Pública española sobre sus bienes y derechos en el extranjero”, *Revista de Estudios Jurídicos*, N°. 21, 2021.

Fayos, C., y Tanco, P. “Modelo 720: el fin no justifica los medios”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, N°. 911, 2015.

Merino Jara, I., “Libre circulación de capitales y fiscalidad”, 1994 pp.123-132.

Millet, M. “La libertad de circulación de capitales”, *Colección Debate Internacional* N°. 2, 2014.

Sánchez Pedroche, J.A. “La sinrazón del modelo 720”, *Revista de Contabilidad y Tributación* CEF, N° 404, 2016, pp. 53-112.

Sánchez-Bella Carswell. A, “Libre circulación de capitales en la Comunidad Económica Europea”, *DA* N°. 185, 1980 pp. 631-650.

Zapata García, M.P. “Lucha contra el fraude fiscal: ¿cualquier medio es válido? Modelo 720 y la vulneración del derecho de la Unión Europea”, *Revista de Estudios Europeos*, N° 71, 2018, 339-350.

4. Recursos de internet

Wolters Kluwer, “Fraude fiscal”, *Wolters Kluwer: Guías Jurídicas* (disponible en

Ministerio de Hacienda y Función Pública, “El Gobierno rebaja al 0% el IVA de los alimentos básicos, acuerda una ayuda de 200€ y prorroga la rebaja de impuestos de energía”, *hacienda.gob.es* 2022. (Disponible en <https://www.hacienda.gob.es/ES/Prensa/En%20Portada/2022/Paginas/20221227-PAQUETE-MEDIDAS-ANTICRISIS.aspx>; última consulta 9/02/2023).

Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana, “Programa de ayudas para contribuir a minimizar el impacto económico y social del COVID-19 en los alquileres de vivienda habitual”, *mitma.gob.es* (disponible en <https://www.mitma.gob.es/arquitectura-vivienda-y-suelo/programas-de-ayudas-a-la-vivienda/programa-ayudas-contribuir-minimizar-impacto-economico-social-covid-19>; última consulta 9/02/2023).

Dirección General de Tributos. Consulta N° V1434-17, de 6 de junio de 2017 (disponible en: <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>).

Parlamento Europeo. “La libre circulación de capitales” *Ficha temática sobre la Unión Europea*, 2022 (disponible en: [https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/39/la-libre-circulacion-de-capitales#:~:text=EI%20Tratado%20de%20Maastricht%20introdujo,entre%20estos%20y%20terceros%20pa%C3%ADses](https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/39/la-libre-circulacion-de-capitales#:~:text=EI%20Tratado%20de%20Maastricht%20introdujo,entre%20estos%20y%20terceros%20pa%C3%ADses;); última consulta 20/02/2023).

Fernández Rosas, J.C. “El Tribunal de Justicia condena a España por imposición abusiva a sucursales extranjeras”, *Legal Today. Portal jurídico de Aranzadi, por y para profesionales del Derecho* 24 de agosto de 2009 (disponible en <https://www.legaltoday.com/opinion/articulos-de-opinion/el-tribunal-de-justicia-condena-a-espana-por-imposicion-abusiva-a-sucursales-extranjeras-2009-08-24/>; última consulta el 30 de marzo de 2023).

RAE. *Diccionario panhispánico del español jurídico*. (disponible en <https://dpej.rae.es/lema/elusi%C3%B3n-fiscal>).

Tenreiro, E. “Amnistía fiscal 2012: ¿En qué consistió? ¿En qué se basa el TC para declararla inconstitucional?”, *Iberley*, (disponible en <https://www.iberley.es/revista/ammistia-fiscal-2012-consistio-basa-tc-declararla-inconstitucional-89> última consulta el 05/04/2023).

Comisión Europea. Fiscalidad: la Comisión lleva a España ante el Tribunal por imponer sanciones desproporcionadas por no notificar los activos poseídos en el extranjero” Comunicado de prensa, 2019 (disponible en: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_19_2774).

Dirección General de Tributos. Consulta N° V1434-17, de 6 de junio de 2017 (disponible en: <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>).

Iustel. “STJCE 17.07.08 Asunto C-207/07. España ha infringido el derecho comunitario al someter a la autorización previa de la comisión nacional de energía la adquisición de participaciones en empresas del sector de la energía y de determinados activos de éstas”, *Diario del Derecho*, 24 de julio de 2008 (disponible en: https://www.iustel.com//diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1030297&popup=). <https://guiasjuridicas.laleynext.es>; última consulta 9/02/2023).