

El TSJ de Extremadura entra en el fondo del asunto sobre la legalidad del modelo 720: inicio del cómputo del plazo de prescripción y su régimen sancionador

Análisis de la **STSJ de Extremadura de 27 de febrero de 2020, rec. núm. 47/2019**

Xavier Orfila Sans

*Inspector de Hacienda del Estado
Funcionario en prácticas en el Instituto de Estudios Fiscales*

Extracto

Desde sus inicios, la obligación de presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero –en el argot, modelo 720– ha sido objeto de numerosas críticas por su régimen basado en la imprescriptibilidad y la desproporcionalidad en las sanciones, que han conllevado pronunciamientos relevantes por medio de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de febrero de 2019, así como de varias sentencias recientes de distintos tribunales superiores de justicia. Estos últimos pronunciamientos han venido a ratificar la validez del inicio del cómputo del plazo de prescripción, pero se han apartado del criterio defendido por los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia sancionadora. Sin embargo, ninguno de ellos entra a analizar la proporcionalidad del régimen sancionador introducido por el legislador, ya que desde el inicio existe falta de motivación en la apreciación de la culpabilidad. El Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en la Sentencia 85/2020, de 27 de febrero, sienta doctrina novedosa al entrar en el fondo del asunto y cuestionar abiertamente la proporcionalidad del régimen sancionador.

1. Supuesto de hecho

El día 30 de octubre de 2018, el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Extremadura, por medio de resolución, procedió a la desestimación de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo resultante del procedimiento inspector iniciado el 25 de marzo de 2015 por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el que se impuso una sanción por la comisión de la infracción tributaria consistente en la falta de prestación de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, modelo 720, del ejercicio 2012. El actor no presentó el modelo 720 de declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero en el año 2012 cuando lo cierto es que era titular de cinco cuentas corrientes en el Reino Unido y sí presentó la declaración correspondiente al año 2013. La Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, contenía una disposición transitoria específica para el plazo de presentación del modelo 720 correspondiente al ejercicio 2012, que tendría lugar entre el 1 de febrero y el 30 de abril de 2013.

El escrito interpuesto por la parte reclamante fundamenta sus alegaciones en torno al régimen sancionador articulado por la mencionada orden, que vino a crear el modelo 720, y que según el reclamante vulnera el principio de proporcionalidad. Concretamente, según el recurrente, se afecta a principios fundamentales del derecho de la Unión Europea (UE), tales como la libre circulación de capitales prevista en el artículo 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), la libertad de prestación de servicios del artículo 56 del TFUE y, adicionalmente, la libertad de establecimiento referida en el artículo 49. El recurrente sostiene sus argumentos a través de referencias constantes a la investigación abierta por parte de la Comisión Europea contra España y que ha concluido, con carácter preliminar, en que la normativa española articulada en torno al modelo 720 podría contravenir el derecho de la UE, al menos en relación con la imprescriptibilidad del derecho de la Administración a regularizar la situación tributaria del contribuyente y, probablemente, el régimen sancionador.

El TEAR de Extremadura profundiza en el dictamen motivado de la Comisión Europea contra España relativo al modelo 720 de fecha 15 de febrero de 2017. Según el TEAR, este dictamen no deja de ser una fase previa a un proceso contencioso, cuya competencia para

dirimir tales cuestiones recaerá sobre el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Por tanto, y en relación con las actuaciones de la Comisión Europea, no debe darse más importancia de la que verdaderamente puede llegar a tener. En último lugar, el TEAR desestima en su totalidad la reclamación, confirmando el acto impugnado; si bien es cierto que de forma incompleta y breve, al referirse a la validez de la sanción impugnada y justificando la existencia de la culpabilidad. Sin embargo, no por ello se entiende que exista una respuesta genérica y no queda imprejuzgada la pretensión anulatoria planteada por la parte demandante.

2. Doctrina del tribunal

El recurrente interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Extremadura, que se pronunció por medio de la Sentencia 85/2020, de 27 de febrero (rec. núm. 47/2019 –NFJ077466–), sentando doctrina novedosa al entrar en el fondo del asunto y cuestionar abiertamente la proporcionalidad del régimen sancionador de la disposición adicional decimoctava de la Ley general tributaria (LGT). Anteriormente, el TSJ de Extremadura, por medio de la Sentencia 445/2019, de 19 de diciembre (rec. núm. 260/2019 –NFJ076698–), vino a reforzar considerablemente la postura asentada en nuestro ordenamiento jurídico por la Sentencia 474/2018, de 16 de mayo, del TSJ de Castilla y León (rec. núm. 529/2017 –NFJ078556–), en la que se estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo al confirmar el acuerdo de liquidación, pero anulando el acuerdo sancionador derivado de la presentación fuera de plazo del modelo 720.

La resolución judicial que se analiza a continuación somete a análisis tres cuestiones básicas íntimamente ligadas a la legalidad o no del citado modelo 720.

En primer lugar, el TSJ de Extremadura entra a analizar la compatibilidad de la obligación de información de los bienes situados en el extranjero con el derecho de la Unión. Así, el mencionado tribunal no se conforma con la argumentación expuesta por el TEAR de Extremadura y profundiza en la misma línea a través del exhaustivo análisis realizado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en la Resolución de 14 de febrero de 2019 (RG 529/2016 –NFJ073231–). Sin ánimo de ahondar en la compatibilidad del modelo 720 con el derecho de la Unión, el TEAC justifica su validez con base en lo dispuesto en el artículo 65.1 a) del TFUE, que dice que:

1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho 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 [...].

Por tanto, a juicio del TEAC, incluso si las disposiciones pudiesen llegar a ser consideradas restrictivas del derecho a la libertad de circulación de capitales, están plenamente justificadas al ir destinadas a evitar el fraude y la evasión fiscal; hecho que queda amparado por la jurisprudencia reiterada del TJUE.

En segundo lugar, el TSJ de Extremadura se pronuncia sobre la proporcionalidad de la «imprescriptibilidad» o, también en palabras de este mismo TSJ, «inicio del cómputo del plazo de prescripción en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas». Nuevamente, el tribunal se remite a lo dicho por el TEAC en la mencionada Resolución de 14 de febrero de 2019, que defiende que el régimen jurídico aplicable a la figura de la prescripción no aparece regulado por el derecho de la Unión, remitiéndose este último a lo dicho por cada uno de los ordenamientos jurídicos internos, siempre y cuando no sean contrarios a los principios del derecho de la Unión, especialmente los de efectividad y equivalencia.

Dada la gravedad que conlleva el fraude fiscal y la dificultad adicional que supone por la Administración tributaria de tener conocimiento de los bienes localizados en el extranjero, el legislador introdujo en el artículo 39.2 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF) que las ganancias patrimoniales no justificadas derivadas de los bienes en el extranjero deberán imputarse al periodo más antiguo de los no prescritos del valor de tenencia o adquisición de todos los bienes y derechos respecto de los que no se hubiese informado a la Administración tributaria española. No cabe duda de que el hecho de modificar el tradicional cómputo del plazo de prescripción supone una grave consecuencia establecida por el legislador. Sin embargo, el TSJ de Extremadura justifica su validez y congruencia con el ordenamiento jurídico español, en la medida en que la deslocalización y ocultación de bienes en el extranjero es especialmente gravosa para la Administración tributaria, aprovechándose el contribuyente de las dificultades que todavía en la actualidad existen entre los Estados para un efectivo intercambio de información sobre este tipo de bienes y rentas.

En último lugar, se procede a tratar la proporcionalidad del régimen sancionador, también conocido por ser uno de los puntos que mayor controversia ha generado desde los inicios de la entrada en vigor del modelo 720 y cuya legalidad ha sido puesta en tela de juicio por la propia Comisión Europea. La argumentación realizada por el TSJ de Extremadura en este punto es, quizá, la de mayor interés con relación a la tan debatida obligación de presentar la declaración sobre bienes y derechos en el extranjero e impuesta por España.

En este caso, tanto el TSJ de Extremadura como el TEAC hacen referencia a la existencia de dos tipos de obligaciones tributarias de distinta naturaleza. Esto es, la obligación formal derivada de la presentación del modelo 720 y la obligación derivada del IRPF, que tiene naturaleza material y sustantiva. Por tanto, se trata de obligaciones distintas, si bien íntimamente conectadas entre sí, ya que la ganancia patrimonial no justificada toma como presupuesto necesario la falta de presentación en plazo de la obligación formal de informar sobre los bienes y derechos. Asimismo, en otros pronunciamientos, como en la Sentencia 445/2019, de 19 de diciembre (rec. núm. 260/2019 –NFJ076698–), el TSJ de Extremadura determinó que el

hecho de que se presente fuera de plazo la declaración informativa no evita que se produzca el nacimiento de la obligación material, así como tampoco las sanciones que pudiesen derivarse de esta última, siempre y cuando quede justificada la culpabilidad del contribuyente.

Para poder proceder a imponer una sanción es necesario previamente que se califique de constitutiva de infracción tributaria la conducta del interesado. No podemos olvidar la importancia del reconocimiento por el TEAC y la jurisprudencia de la aplicación en el ámbito tributario de los principios constitucionales y penales en materia sancionadora. Así, los principios de presunción de inocencia y presunción de buena fe actúan como la piedra angular en materia sancionadora, sin que nadie pueda ser sancionado por responsabilidad objetiva, siendo necesario que se demuestre la existencia del elemento intencional o culpabilidad para poder apreciar infracción tributaria.

En el presente caso, según el TSJ de Extremadura, el acuerdo sancionador parte de los hechos acreditados en el procedimiento de inspección y aprecia una conducta incumplidora de la norma tributaria, existiendo suficientes referencias a las circunstancias fácticas y subjetivas que motivan la imposición de la sanción. Según el tribunal, no cabe duda de que el acuerdo contiene una motivación suficiente sobre la imputación de la infracción a la parte actora; requisito de motivación que debe analizarse en atención a las circunstancias de cada supuesto de hecho. Por tanto, bajo el criterio del tribunal, no hay duda de que el acuerdo sancionador contiene los elementos determinantes para conocer los hechos que la Inspección ha valorado y una referencia a la conducta culpable del obligado tributario, no existiendo automatismos en la imposición de la sanción, sino valoración de los hechos y de la culpabilidad del obligado tributario.

El TSJ de Extremadura, una vez justificada la actuación de la Administración tributaria de acuerdo con lo estipulado en el ordenamiento jurídico tributario y acreditada válidamente la culpabilidad del contribuyente, entra por primera vez a analizar el cumplimiento de la legalidad y el principio de proporcionalidad en relación con la conducta de la parte actora.

Desde el punto de vista del principio de legalidad, la disposición adicional decimoctava de la LGT contiene tres apartados. Es el apartado segundo el que se refiere al régimen de infracciones y sanciones, sin hacer remisión alguna a su desarrollo por norma reglamentaria, ya que el mismo describe la conducta típica y se agota en la propia definición legal.

El apartado segundo de la disposición decimoctava de la LGT establece que:

Constituyen 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.

Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros [...].

El TSJ de Extremadura empieza su argumentación por la necesidad de interpretar la presente disposición adicional decimoctava, y, más concretamente, los conceptos de datos y grupos de datos de acuerdo con el principio de legalidad, no siendo posible, por tanto, acudir a lo dicho en el artículo 42 bis del 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 (RGGI), pues conduciría, en este concreto supuesto de hecho, a un resultado claramente desproporcionado e incompatible con los principios y garantías del derecho administrativo sancionador.

A efectos sancionadores, según el TSJ de Extremadura:

[...] lo importante es el incumplimiento de la obligación de suministrar información sobre las cuentas en el extranjero, que solamente una de las cuentas en el Reino Unido superaba el importe de 50.000 euros, que dos de las cuentas corrientes presentaban un saldo que no puede calificarse de importancia económica, que la infracción se comete no por el incumplimiento de una obligación tributaria material, sino por el incumplimiento de una obligación tributaria formal, y que la infracción debe considerarse una única infracción en atención a que el apartado 2 de la disposición adicional decimoctava de la LGT no contiene una mención específica al reglamento.

Por todo ello, la sanción a imponer lo será por una única acción culpable en el mínimo de 10.000 euros previstos en la disposición adicional decimoctava de la LGT. Esta sanción es proporcionada a la gravedad del hecho cometido y el saldo de las cuentas corrientes no declaradas, pues una sanción de mayor cantidad (como ha sido la de 125.000 € impuesta por la Agencia Tributaria) es claramente incompatible, en este supuesto, con el principio de proporcionalidad, consecuencia del principio de legalidad garantizado en el artículo 9.3 de la Constitución española (CE).

3. Comentario crítico

Como hemos podido ver, el TSJ de Extremadura en sus últimas sentencias viene a consolidar una corriente que se inició con el primer pronunciamiento por parte del TSJ de Cas-

tila y León en la Sentencia 474/2018, de 16 de mayo (rec. núm. 529/2017 –NFJ078556–), y que ha sido seguido por otras sentencias más recientes como la del TSJ de Cataluña 572/2019, de 20 de mayo (rec. núm. 158/2017 –NFJ074222–). Todas ellas someten a enjuiciamiento el polémico modelo 720 y, en especial, su régimen sancionador, que ha sido puesto en tela de juicio por la Comisión Europea, que interpuso recurso ante el TJUE contra el Reino de España el 23 de octubre de 2019, asunto C-788/19. Existe coincidencia por las mismas en la vulneración del principio de presunción de inocencia del contribuyente, ya que los órganos de la AEAT no fundamentan los presupuestos subjetivos de la culpabilidad del contribuyente, compuestos, a su vez, por una serie de elementos volitivos y cognoscitivos, necesarios para garantizar la existencia de un ilícito administrativo; además de la necesidad de acreditar el nexo de causalidad entre la conducta imputable al contribuyente y la infracción contenida en las disposiciones administrativas. Sin embargo, ninguna sentencia en la materia entra en el fondo del asunto para esclarecer si el modelo 720 y su normativa de desarrollo deben ser considerados contrarios al ordenamiento jurídico español, o incluso plantear una cuestión prejudicial ante el TJUE para ver si hay una posible vulneración de derechos en el marco del derecho de la UE. Todas ellas entran exclusivamente a analizar si existe suficiente motivación para acreditar la culpabilidad del contribuyente por la presentación fuera de plazo del modelo 720 y, por tanto, proceder a interponer sanción.

Asimismo, es de especial interés el pronunciamiento del TSJ de Castilla y León en la citada Sentencia 474/2018, de 16 de mayo (rec. núm. 529/2017 –NFJ078556–), en la que se profundiza sobre la pasividad en la actuación por la Administración tributaria. El tribunal llega a la conclusión de que el régimen sancionador debería haberse iniciado al poco tiempo del incumplimiento de la obligación informativa por el contribuyente y de que esa pasividad de dos años resulta un hecho tan negligente como el cumplimiento tardío por el contribuyente de la presentación de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero, y culmina su razonamiento con el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 de la LGT, a pesar de que en dicho artículo no se hace mención expresa de aquellos regímenes sancionadores nacidos sin origen en un previo procedimiento tributario. Como bien señala Alarcón (2019b):

[...] la sugestiva exégesis del TSJ en este orden de cuestiones no deja de ser, como se ha dicho antes, un medio de ponderar la existencia del elemento subjetivo del tipo infractor en el caso concreto, siendo así que no se puede sancionar a alguien que cumple con un deber informativo, no de ingreso, 90 días tarde si la propia Administración se permite demorar la respuesta de dos años, pues esa circunstancia resulta contraria a la buena administración¹ (p. 161).

¹ El propio Alarcón (2019b, p. 161) matiza que, a pesar de ello, otros tribunales, como el TSJ de Madrid, han validado una sanción impuesta por una presentación 9 días tarde de un formulario 720 sin entrar a valorar este extremo y juzgando que cabe sancionar cualquier grado de negligencia (Sentencia de 14 de noviembre de 2018 [rec. núm. 34/2018]).

A diferencia de los anteriores pronunciamientos judiciales de los TSJ, la sentencia que estamos analizando supone una gran novedad que puede influir en futuros pronunciamientos judiciales contrarios a las actuaciones de los órganos de inspección de la AEAT derivadas de la obligación de presentar la declaración de información de bienes y derechos en el extranjero y sus considerables sanciones ante su incumplimiento. Por primera vez, un TSJ entra en el fondo del asunto al confirmar la existencia de culpabilidad del contribuyente ante la falta de presentación del modelo 720, pero, además, determina que las sanciones derivadas de dicho incumplimiento son excesivamente gravosas y desproporcionadas, hasta el punto de vulnerar el principio de proporcionalidad, consecuencia del principio de legalidad del artículo 9.3 de la CE.

En primer lugar, es conveniente destacar el hecho de que el TSJ de Extremadura entre a analizar la compatibilidad del modelo 720 con el derecho de la Unión. Según Alarcón (2019b):

[...] lo primero que cabe plantearse ante la lectura de esta resolución judicial es cuál hubiera sido la decisión tomada por el TSJ de Castilla y León si hubiera tenido conocimiento en este supuesto de hecho concreto de la completitud del dictamen motivado emitido por la Comisión Europea, tras haberse hecho público su contenido (p. 156).

En nuestro caso, no cabe duda de que el TSJ de Extremadura entra en el fondo de la cuestión y defiende una postura completamente paralela a la de la Resolución del TEAC de 14 de febrero de 2019². En nuestra opinión y en la línea defendida por el TSJ de Extremadura, el modelo 720 no viene a vulnerar principios básicos del TFUE, tales como el de la libertad de circulación de capitales. En varias ocasiones, el TJUE se ha pronunciado sobre la posible vulneración por parte de un Estado miembro del TFUE con base en la distinta situación en la que se encuentran quienes invierten en bienes y derechos en el extranjero en comparación con quienes invierten en el interior de un Estado. En la Sentencia del TJUE (Sala 4.^a) de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08 (NFJ033558), X y Passenheim-van Schoot, se consolida el principio de que, por razones imperiosas de interés general, entre las que se encuentran las necesidades de garantizar la eficacia de los controles fiscales, puede justificarse una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por los tratados. Además, el TJUE defiende que los Estados miembros puedan adoptar las medidas que consideren oportunas para impedir las infracciones a su derecho, y en particular en materia fiscal. Por su parte, la exposición de motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, justifica la implantación de la disposición adicional decimoctava de la LGT y otras medidas sancionadoras contra el fraude fiscal como consecuencia de:

² Los últimos pronunciamientos judiciales también defienden posturas similares sobre el respeto del derecho de la Unión en relación con el modelo 720 (*vid.* las Sentencias del TSJ de Extremadura de 19 de diciembre de 2019 [rec. núm. 260/2019 –NFJ076698–] y del TSJ de Cataluña de 20 de mayo de 2019 [rec. núm. 158/2017 –NFJ074222–], entre otras).

[...] la globalización de la actividad económica en general, y la financiera en particular, así como la libertad en la circulación de capitales, junto con la reproducción de conductas fraudulentas que aprovechan dichas circunstancias, hacen aconsejable el establecimiento de una obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero. De esta forma, a través de la disposición adicional decimoctava que se incorpora a la Ley general tributaria, se establece dicha obligación de información, así como la habilitación reglamentaria para su desarrollo. La obligación se completa con el establecimiento en dicha disposición del régimen sancionador en caso de incumplimiento de la obligación.

Por tanto, a la vista de todo ello, creemos fundamentada la posición del TSJ de Extremadura, ya que, incluso en el caso de que se vulnerase el derecho a la libertad de circulación de capitales, este no es absoluto y puede verse limitado cuando existan razones imperiosas de interés general, tales como la protección del sistema fiscal de los Estados miembros.

Por lo que se refiere a la regla de imprescriptibilidad a que da lugar el nuevo apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF en relación con las ganancias no justificadas, es importante, como señala Alarcón (2019a), «hacer especial hincapié en su comparación con actividades delictivas muy graves –genocidio, terrorismo, violación de derechos humanos– y su irracionalidad con respecto a otros plazos de prescripción como el previsto genéricamente para las deudas en el Código Civil» (p. 82). Además, el TSJ de Extremadura en la sentencia objeto de análisis hace referencia a la Sentencia del TJUE de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08 (NFJ033558), en la que se justifica la fijación de un plazo más largo en el caso de bienes poseídos en otro Estado miembro, pero no a un plazo indefinido. Sin embargo, el TSJ de Extremadura omite hacer referencia a otro pronunciamiento posterior del TJUE en la Sentencia de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10 (NFJ044030), en la que se manifiesta que la ampliación del plazo de prescripción de 2 a 10 años por la normativa belga relativa a bienes en el extranjero sí resultaba desproporcionada.

A continuación pasamos a hacer referencia a la proporcionalidad del régimen sancionador, a nuestro modo de ver, el punto de mayor relevancia en el pronunciamiento judicial por parte del TSJ de Extremadura. Hasta el momento, los órganos de la AEAT, para justificar las considerables sanciones derivadas del incumplimiento de la obligación formal prevista en la disposición adicional decimoctava de la LGT, acudían al artículo 42 bis, entre otros, del RGGI con la finalidad de justificar qué debe entenderse por «cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta/elemento patrimonial individualmente considerable/bien inmueble que hubiera debido de incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa». El TSJ de Extremadura, con el ánimo de evitar imponer una sanción desproporcionada al caso concreto, realiza una interpretación discutible desde el punto de visto técnico. El tribunal considera que únicamente debe sancionarse la falta de presentación o la presentación incorrecta de la declaración informativa, sin tener en cuenta la cantidad de bienes o derechos a declarar, o, lo que vendría a ser lo mismo, cada dato o conjunto de datos, ya que de lo contrario se trataría de sanciones que deberían ser

calificadas de inconstitucionales por vulnerar preceptos básicos como el de proporcionalidad o de no confiscatoriedad³.

Si bien consideramos que el actual régimen sancionador articulado por el legislador en torno al modelo 720 es sumamente gravoso, no creemos que la interpretación realizada por el TSJ de Extremadura sea la más idónea desde el punto de vista técnico. El hecho de que el mismo considere que no debe tenerse en cuenta «cada dato o conjunto de datos» a la hora de imponer la sanción supone realizar una interpretación sumamente laxa e incluso contraria a la propia voluntad del legislador, con la intención de salvar la inconstitucionalidad de dicha disposición adicional.

Asimismo, si bien son numerosas las críticas hacia el modelo 720 diseñado por el legislador⁴, el único pronunciamiento judicial para esclarecer su compatibilidad con el derecho fundamental del TFUE a la libre circulación de capitales ha sido realizado por la Audiencia Nacional (AN) en la Sentencia 671/2014, de 24 de febrero. En esta, se desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por ser dicha orden ministerial ajustada a derecho, incluyendo el régimen sancionador a pesar de ser especialmente gravoso en consideración con el resto de sanciones tributarias del ordenamiento jurídico tributario. Más concretamente, la AN dispone que:

[...] al no contener la Orden Ministerial HAP/72/2013 impugnada otras determinaciones que las ya previstas en normas de rango superior y que han de cumplirse materialmente mediante la presentación del modo aprobado, o las correspondientes a los aspectos formales de la obligación específica de información, no puede sostenerse que la orden ministerial en cuestión haya venido a establecer restricciones del derecho a la libre circulación de capitales en los términos que se dice en la demanda. Y la circunstancia de que la información proporcionada en el modelo, en función de su inexactitud u omisión, pueda determinar la comisión de las infracciones establecidas y la imposición de las sanciones correspondientes no

³ «Ha trascendido algún caso concreto en el que precisamente las dudas acerca de la constitucionalidad del régimen sancionador del formulario informativo de continua referencia han determinado que el órgano sancionador ponderara la sanción a imponer, llevándola por el terreno de las infracciones por fuera de plazo –a saber, 100 € por dato con un mínimo de 1.500 €– en un supuesto en el que a tal extemporaneidad se unía la formulación errónea del modelo –con posible sanción, entonces, de 5.000 € por dato con un mínimo de 10.000 €–, aplicando además el mínimo sancionable de 1.500 € con independencia del número de datos declarados extemporáneamente, porque, en otro caso, y de acuerdo a la transcripción literal de un acuerdo sancionador dictado por una delegación de la AEAT en relación con la aplicación del régimen sancionador formal de continua referencia, daría como resultado importes desorbitantes que en algunos casos serían claramente inconstitucionales» (Alarcón, 2019b, p. 160).

⁴ Autores como Calvo (2019, pp. 24-25) y Fayos y Tanco (2015, pp. 1-3) consideran que no hay duda de que el modelo 720 supone un ataque al principio de la libre circulación de capitales e incluye un régimen sancionador completamente desproporcionado.

permite considerar que las determinaciones de la orden impugnada, en sí mismas, comporten el establecimiento de un régimen sancionador susceptible de determinar la restricción a la libertad de circulación de capitales. Lo que, por tanto, y sin mayores precisiones, hace innecesario el planteamiento de la cuestión prejudicial postulada en la demanda.

No cabe duda de que la última opinión sobre la legalidad de la normativa que engloba el modelo 720 recaerá sobre lo que diga el TJUE. Sin embargo, en nuestra opinión y siguiendo lo dicho por el TSJ de Extremadura y el TEAC, no consideramos que se esté afectando a derechos básicos de la UE, en la medida en que las actuaciones del legislador van encaminadas a garantizar el respeto del sistema tributario español. Los nuevos fenómenos de la globalización y liberalización que estamos viviendo están facilitando la deslocalización de los residentes en España y, por tanto, la ocultación de bienes en el extranjero ante la Administración tributaria. El hecho de buscar amparo en el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE para justificar una conducta defraudatoria no consideramos que sea apropiado que prospere. Es necesario, dentro de los límites que marca el ordenamiento jurídico español y europeo, dotar a la Administración tributaria de los medios necesarios para poder hacer frente a las nuevas formas de actuar en la sociedad, marcada por cambios constantes ante la disrupción de la economía digital.

En último lugar, hemos echado en falta que la sentencia del TSJ de Extremadura se manifestase sobre la gravedad de las sanciones derivadas de la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 30 de octubre, ya que, en el presente caso, no concurrían los presupuestos necesarios para ello al acreditar el contribuyente que se trataba de dinero del que ya disponía antes de fijar su residencia fiscal en España. Sin perjuicio de la gravedad que supone el porcentaje del 150 % del importe de la base de la sanción, constituida esta por la cuota íntegra resultante de la aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF, creemos que es de especial relevancia el nuevo criterio fijado por la Dirección General de Tributos (DGT) en la Consulta vinculante V1434/2017, de 6 de junio (NFC065120). En dicha consulta, la DGT analiza la posibilidad de admitir la regularización voluntaria, aunque extemporánea, del incumplimiento derivado de la falta de presentación en plazo de la obligación de información, y que ha llevado a imponer por los órganos de la AEAT la sanción, a nuestro juicio desproporcionada en estos casos, del 150 % por remisión a la disposición adicional primera de la Ley 7/2012. De forma acertada, la DGT procede a realizar una interpretación sistemática y teleológica de los preceptos afectados, en aras de garantizar la uniformidad del ordenamiento jurídico tributario. Por ello es necesario tratar de forma conjunta la presentación de autoliquidaciones extemporáneas a las que se refiere el artículo 27 de la LGT, la ganancia patrimonial no justificada del artículo 39.2 de la LIRPF y la disposición adicional primera de la Ley 7/2012. A pesar de que el artículo 39.2 de la LIRPF somete el tratamiento de esas ganancias patrimoniales como no justificadas (incluido el régimen sancionador) con base en el incumplimiento del plazo para presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero, la propia DGT defiende que es necesario habilitar la posibilidad de acudir a la regularización voluntaria de la obligación tributaria principal a través de una autoliqui-

dación extemporánea en los términos del artículo 27 de la LGT. De esta forma, se garantiza que el mero hecho de presentar el modelo 720 fuera de plazo no conlleve necesariamente la aplicación de la sanción regulada en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012. Por tanto, con base en el nuevo criterio fijado por la DGT, el contribuyente puede simultáneamente regularizar su situación por la vía de la autoliquidación extemporánea, siéndole de aplicación los recargos del artículo 27 de la LGT.

Referencias bibliográficas

- Alarcón García, E. (2019a). Final del procedimiento de infracción frente al modelo 720: un dictamen digno de reflexión. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 69-90.
- Alarcón García, E. (2019b). Régimen sancionador formal del modelo 720. Análisis de la STSJ de Castilla y León de 28 de noviembre de 2018, rec. núm. 144/2018. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 434, 152-162.
- Calvo Vérguez, J. (2019). La presentación del modelo 720 (declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero) y su compatibilidad con el ordenamiento comunitario. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 11, 39-81.
- Fayos Cobos, C. y Tanco, P. (2015). Modelo 720: el fin no justifica los medios. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 911, 7.

Bibliografía

- Fernández Torrijos, M. (2019). Dictamen de la Comisión Europea: infracción de las libertades comunitarias y el régimen del modelo 720. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 951, 9.