

COMENTARIO DE LA RTEAC DE 14 DE FEBRERO DE 2019 – ANULACIÓN SANCIÓN 150% MODELO 720

Esaú Alarcón García

*Abogado. Miembro de la
Sección de DDyGG y Práctica Tributaria
de la AEDAF*

Una de las primeras personas afectadas por las brutales consecuencias fiscales de la declaración informativa de bienes en el extranjero -el famoso modelo 720- que vio la luz a finales de 2012 fue un taxista jubilado residente en Granada, que sufrió un procedimiento de inspección del cual resultaron una deuda y sanción tributarias que, sumadas, superaban el total de un dinero que tenía en el extranjero. Se trataba de un capital que había generado hacía muchos años, totalmente prescrito al entrar en vigor la nueva ley pero que perdió la prescripción ganada por el mero hecho de olvidarse de presentar el formulario informativo comentado.

Las liquidaciones de deuda y sanción fueron recurridas en vía administrativa ante el Tribunal Económico- administrativo Central (TEAC) pero, con el objetivo de favorecer la seguridad jurídica y al haber transcurrido un año sin que este órgano resolviera, se interpuso un recurso contencioso- administrativo frente a la Audiencia Nacional aprovechando el silencio administrativo. Fue precisamente en el ámbito de este procedimiento judicial en el que se pudo obtener, en fase de pruebas, el durísimo dictamen motivado que la Comisión Europea ha emitido como colofón a un procedimiento de infracción frente al Reino de España abierto tras múltiples denuncias por la gravosidad de esta normativa.

Pese a que dicho procedimiento judicial sigue pendiente de concluirse, en fecha reciente el contribuyente ha recibido la resolución del asunto administrativo abierto en el TEAC, la cual merece diversos comentarios:

En primer lugar, la curiosidad de que la resolución está firmada el 14 de febrero, San Valentín, es decir, es posterior a conocerse públicamente el dictamen motivado aunque a pesar de ello no se utiliza de ningún modo ese relevante documento como parámetro interpretativo por parte del TEAC. Obviamente no existe una obligación en este sentido, pero resulta curioso que extraiga los párrafos que le interesan de una comunicación de ese mismo procedimiento de infracción pero, en cambio, obvie las conclusiones más importantes de dicho procedimiento que, sin duda, se encuentran en el dictamen que es el parecer oficial de la Comisión.

En segundo lugar, que la resolución procede de la Sala de apoyo en materia de imposición directa, lo que permite pensar que la cuestión ha sido resuelta por los funcionarios de apoyo que han llegado recientemente a este órgano administrativo a solventar el colapso en la reclamaciones económico- administrativas. Estos funcionarios proceden en su mayoría de las últimas oposiciones al cuerpo de inspección, de forma que se da la paradoja de que unas

personas inexpertas en la materia -con todo el respeto que merecen, en cualquier caso- están resolviendo temas trascendentales que proceden de discusiones jurídicas complejas, como es el caso. No extraña, por tanto, las omisiones que ahora se expondrán en los argumentos del TEAC.

En tercer lugar, el TEAC no responde a ninguno de los alegatos formulados por el contribuyente relativos a la más que posible vulneración de diversos principios constitucionales de la regulación de la nueva obligación informativa, como son los principios de seguridad jurídica -la imprescriptibilidad y la retroactividad de la norma-, la tutela judicial efectiva, la presunción de inocencia, la capacidad económica o la confiscatoriedad.

En cuarto lugar, el TEAC trata en tres apartados diferenciados las alegaciones en torno al incumplimiento de las libertades comunitarias y, señaladamente, de la libre circulación de capitales.

En un primer apartado trata el acomodo al derecho comunitario del establecimiento de esta obligación informativa específica, llegando a la conclusión de que no resulta contraria al TFUE.

Su exégesis parte de una premisa equivocada, pues el modelo 720 NO se enmarca en las medidas que se mencionan adoptadas por España para cumplir con un mandato comunitario para luchar contra el fraude. Eso es una tergiversación falaz de la realidad pues es por todos conocido, y fue exteriorizado hasta por el ministro del ramo abiertamente en prensa, que el modelo 720 nació porque el proceso de amnistía fiscal del año 2012 -la DTE o modelo 750- no recaudaba lo esperado y se pretendió coadyuvar a los posibles afectados con unas consecuencias aterradoras para aquél que osara no acudir a esa amnistía -que, en principio, era opcional-. La técnica del palo y la zanahoria.

Tampoco es cierto, o técnicamente correcto, indicar que el diferente trato entre los residentes en España y los no residentes que se genera por dicha declaración informativa no es un diferente trato fiscal, sino sancionador. Eso sería cierto si la consecuencia de no presentar el modelo 720 fuera una mera sanción formal, pero la realidad es que no presentar dicho formulario no solo implica sanciones formales sino, como es sabido, si el contribuyente no logra probar que declaró las rentas con las que se generaron los activos en el exterior -aunque fuera dinero ganado hace muchos años- también se le imputa una ganancia no justificada en su declaración de renta por el total de los bienes foráneos -y que tributa según tarifa- así como una sanción agravada del 150% sobre la cuota resultante de aplicar dicha tarifa.

En un segundo apartado la resolución trata, precisamente, esa ganancia no justificada considerando que la ausencia de prescripción fiscal no está prohibida por la normativa comunitaria y que es decisión estatal, basándose en una lectura parcial de la jurisprudencia comunitaria. En efecto, como parámetros hermenéutico, el TEAC únicamente utiliza una resolución que le interesa porque valida la ampliación -no la eliminación, como ocurre en España- del plazo de prescripción tributaria belga, que pasa de 5 años genéricamente a 12 para activos en el exterior. Lo curioso es que la resolución olvida la resolución siamesa a la anterior, reiteradamente alegada por todos los contribuyentes, de 2011, en la que sí se considera proporcionada una ampliación de plazo de 2 a 10 años en otra normativa fiscal francesa.

En este sentido, existe una mención sorprendente pues el TEAC ejemplifica que se podría considerar proporcionado un plazo de prescripción de 30 años. Esa mención, ociosa e

innecesaria, va contra diversa jurisprudencia comunitaria que ha limitado los plazos de prescripción por desproporcionados en diversos casos, siendo conocida una resolución del TJUE relativa al derecho portugués, aunque hay otras.

En un tercer apartado, el TEAC toma la decisión de no plantear una cuestión prejudicial al TJUE como había reclamado el contribuyente, bajo el argumento de que ello no resulta obligatorio salvo para el TS, sin mayor argumentación al respecto. Debe decirse que, el hecho de que no resulte obligado no impide que el TEAC, como parte de la Administración que es, sí que resulte obligado a motivar suficientemente sus decisiones y, por consiguiente, hubiera resultado pertinente que indicara los motivos que le permiten llegar a considerar innecesario el planteamiento de tal cuestión prejudicial teniendo en cuenta que, precisamente, los términos del dictamen motivado de la Comisión Europea permiten intuir que la normativa española ha quebrantado alguno de los principios que inspiraron a los padres europeos.

Por último, la resolución trata la sanción específica impuesta al contribuyente, del 150% de la ganancia patrimonial imputada por el valor de los bienes en el extranjero, llegando a la consideración de que dicha sanción merece ser anulada por la inexistencia de culpabilidad en la actuación del contribuyente.

En este sentido, resultan de especial interés los parámetros en los que se basa el TEAC para llegar a dicha conclusión, considerando relevante que el contribuyente hubiera cumplido con la obligación informativa, aunque lo hubiera hecho fuera de plazo. Así, dice el Tribunal que “la intención de defraudar por parte del contribuyente no ha quedado demostrada, en la medida en que puso en conocimiento de la Administración la existencia de sus bienes en el extranjero”.

De la misma manera, se hace hincapié en el hecho de que el contribuyente aportó en el procedimiento de inspección toda la justificación que pudo de que los bienes en el extranjero “eran poseídos desde períodos muy anteriores, previos a su situación actual de jubilación”, lo que también se valora en aras de eliminar la responsabilidad subjetiva -la culpa- del contribuyente.

Estas dos circunstancias tenidas en cuenta por el TEAC -que el contribuyente presentara el modelo 720 aunque fuera extemporáneamente y que intentara acreditar la antigüedad de dichos bienes- pueden ser un buen parámetro para evitar que la Inspección imponga sanciones tan onerosas como las que resultan de esta normativa para bienes en el extranjero, evitando la automaticidad tan típica en los procedimientos tributarios a la hora de sancionar al contribuyente.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.