



# EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL ANULA SANCIÓN 150% POR MODELO 720

**Alejandro del Campo**

*Abogado. Miembro de la AEDAF*

---

En Resolución del 14/2/2019 el TEAC anula una sanción del 150% impuesta a una persona que había presentado fuera de plazo el Modelo 720 correspondiente al ejercicio 2012.

Declaró fuera de plazo que tenía 340.000 Euros en el extranjero y, a pesar de que acreditó que procedían de ejercicios prescritos, la Agencia Tributaria le aplicó a rajatabla la normativa reguladora del Modelo 720 y se los imputó como ganancia patrimonial no justificada en IRPF exigiendo 188.000 Euros y le aplicó una sanción del 150% sobre la cuota de IRPF reclamando otros 254.000 Euros.

Ahora el TEAC confirma la liquidación de IRPF y anula la sanción del 150%, pero se trata de una Resolución que en mi opinión resulta MUY decepcionante.

En efecto, el TEAC considera que no vulnera el Derecho de la UE ni la propia existencia de esa obligación informativa (Modelo 720) ni la norma (artículo 39.2 Ley IRPF) que permite la imputación como ganancia patrimonial no justificada en IRPF de los bienes en el extranjero no declarados o declarados fuera de plazo, sin posibilidad de alegar la prescripción. Pero el TEAC no se plantea si la sanción del 150% vulnera o no el Derecho comunitario y se limita a anularla por una cuestión formal, por considerar que la Inspección no motivó de forma suficiente la culpabilidad.

El TEAC menciona que le consta la existencia de un Dictamen Motivado de febrero 2017 en que la Comisión Europea exige la modificación de la normativa, pero parece ignorar el texto completo de ese Dictamen que de forma rotunda señala que la normativa en cuestión vulnera nada menos que cinco libertades comunitarias.

## **TEAC CONSIDERA QUE EL ESTABLECIMIENTO DE LA OBLIGACION DE INFORMAR SOBRE BIENES EN EXTRANJERO NO VULNERA EL DERECHO UE.**

El TEAC señala que el Modelo 720 no es más que una declaración informativa y que su establecimiento, incluso aunque pudiese considerarse una restricción a las libertades comunitarios (en particular la libre circulación de capitales y de personas), está justificado por una razón imperiosa de interés general, por la necesidad de evitar el fraude fiscal y la evasión fiscal, y para garantizar la eficacia de los controles fiscales. El TEAC considera que no supone un trato discriminatorio, que no se basa en una presunción de fraude generalizada, que la información que se pretende conseguir no supone una carga excesiva para el contribuyente y no se puede conseguir con los mecanismos normales de intercambio de información entre Estados.

Y para ratificar sus consideraciones el TEAC señala que la Comisión Europea en su investigación preliminar relativa al Modelo 720 afirmó en diciembre 2014 que *“la obligación de declarar determinados activos situados en el extranjero parece fundada en criterios objetivos y, en muchos aspectos, proporcionada”*.

Pues bien, ignora el TEAC que en el Dictamen Motivado de febrero 2017 la Comisión Europea termina cuestionando la existencia de la obligación informativa y considera que supone una restricción a las libertades comunitarias porque conlleva cargas administrativas y costes, reviste especial complejidad, puede hacer necesario recurrir a expertos, debe cumplirse telemáticamente, etc. Considera que tal restricción no está justificada porque la situación de un contribuyente que sólo posee bienes en España es comparable a la de otra que también posea bienes en el extranjero, y porque los instrumentos jurídicos existentes para el intercambio de información entre Estados son suficientes.

**TEAC CONSIDERA QUE LA IMPUTACIÓN DE LOS BIENES EN EXTRANJERO NO DECLARADOS EN PLAZO CON MODELO 720 COMO GANANCIA PATRIMONIAL NO JUSTIFICADA EN IRPF, SIN POSIBILIDAD DE ALEGAR PRESCRIPCIÓN, NO VULNERA DERECHO UE.**

En poco más de dos páginas el TEAC defiende lo indefendible, la imprescriptibilidad.

En efecto, señala que tal medida está plenamente justificada por la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscal, y de garantizar los controles fiscales.

Señala el TEAC que el régimen jurídico de la prescripción no está regulado en el Derecho comunitario y que el legislador español puede realizar una regulación libre de la prescripción. Se basa en una interpretación absolutamente torticera de la Sentencia del TJUE de 11/6/2009 C-157/08, Passenheim-van Schoot, para terminar afirmando que el TJUE acepta la posibilidad de un plazo de prescripción mayor respecto de bienes en extranjero sin establecer límite, cuando lo cierto es que en esa Sentencia se limitó a declarar que era compatible con el Derecho UE una normativa holandesa que ampliaba de 5 a 12 años el plazo de prescripción para bienes en extranjero pero siempre que la autoridades tributarias del Estado no tuvieran indicios sobre la existencia de tales bienes. La Sentencia TJUE en su apartado 69 apuntó que no sería desproporcionado ampliar el plazo tomando como referencia el plazo aplicable para las diligencias penales en los casos de delito fiscal, que en España serían 10 años, pero el TEAC tiene la osadía de afirmar que sería ajustado al Derecho UE un plazo de por ejemplo 30 años.

Pues bien, resulta que la CE en su Dictamen Motivado contra el Modelo 720 también se basa en la misma Sentencia TJUE para llegar justamente la conclusión contraria y es que la Jurisprudencia comunitaria acepta un “plazo más largo” pero sin que eso pueda interpretarse en el sentido de inexistencia de plazo, y le recuerda a España que los delitos penales en que no se aplica prescripción son el genocidio y el terrorismo, que son *“las formas más graves de violación de los derechos humanos, que no se dan en los casos de fraude, elusión o evasión fiscales”*.

El TEAC afirma conocer que existe ese Dictamen Motivado de la CE de 15/2/2017 que insta a España a modificar la normativa cuestionada en un plazo de 2 meses, y que ignora si la CE ha llevado o no el asunto ante el TJUE, pero decide NO plantear una cuestión prejudicial ante dicho Tribunal, tal y como había solicitado el reclamante porque *“es potestativo para el TEAC”*.

**TEAC NO SE PRONUNCIA SOBRE LA PROPORCIONALIDAD DE LA SANCIÓN 150% Y SU ADECUACIÓN O NO AL DERECHO UE PORQUE LA ANULA POR INSUFICIENTE MOTIVACIÓN DE LA CULPABILIDAD**

El TEAC empieza señalando que el obligado tributario se limitó a presentar fuera de plazo el Modelo 720 y que ello no le exonera de la imputación de los bienes en el extranjero como ganancia patrimonial no justificada en IRPF (artículo 39.2 Ley IRPF) al no acreditar que proceden de rentas declaradas u obtenidas siendo no residente en España. Considera el TEAC que no sólo la Administración sino que también el propio contribuyente podía realizar esa imputación y que

en tal caso, haciéndolo espontáneamente, NO procedería aplicar la sanción del 150% sobre la cuota de IRPF prevista en la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012 y sería de aplicación el régimen de recargo del artículo 27 Ley General Tributaria.

Ese criterio del TEAC coincide con el de la Consulta Vinculante V1434-17 de 6/6/2017.

En el caso concreto, como el contribuyente no regularizó voluntariamente la ganancia patrimonial no justificada en su IRPF 2012 la Inspección le exigió ese IRPF y le aplicó también la sanción del 150% al considerar que había incurrido al menos en simple negligencia.

El TEAC decide anular esa sanción por considerar que la motivación de la culpabilidad que consta en el Acuerdo de imposición de sanción es claramente insuficiente, porque se utiliza para la motivación una mera fórmula convencional y genérica, porque no se realiza ninguna valoración de las circunstancias concretas que inciden en la conducta del obligado tributario, no bastando la referencia a su obligación de conocer las normas aplicables.

Para llegar a esa conclusión el TEAC tiene en cuenta las siguientes circunstancias:

- que se presentó la declaración informativa, aunque se hiciera fuera de plazo,
- que la obligación suponía una novedad en el ordenamiento tributario español y era la primera declaración, del 2012, la que presentó,
- que se trataba de un jubilado y no declarante de IRPF, por lo que normalmente no se veía normalmente necesitado de asesoramiento tributario,
- que al informar sobre los bienes en el extranjero pero sin regularizar el IRPF demuestra su desconocimiento de las graves consecuencias derivadas de declarar fuera de plazo,
- y que aportó justificación de que los bienes los tenía desde períodos muy anteriores.

En definitiva el TEAC se limita a anular la sanción del 150% por una cuestión más bien formal, por falta de motivación, y no analiza su proporcionalidad ni su adecuación al Derecho UE.

También en este punto desconoce el TEAC que la Comisión Europea consideró en su Dictamen Motivado que esa sanción es desproporcionada y vulnera las libertades comunitarias porque se aplica incluso por declarar fuera de plazo, y porque no se entiende que por pagar impuestos fuera de plazo se apliquen recargos del 5 al 20% más intereses, y que por cumplir fuera de plazo una mera obligación formal (Modelo 720) se puedan exigir una suma superior al valor de los bienes en extranjero (cuota más intereses, más sanción del 150%). Este duro reproche de la CE motivó sin duda que Tributos emitiera la Consulta V1434-17. Además, la CE compara la sanción del 150% con las sanciones establecidas por no pagar impuestos en un contexto puramente nacional, que parten del 50% y que sólo llegan al 150% en caso de utilización de medios fraudulentos, para terminar señalando que España está equiparando tener bienes en extranjero con inversión a través de medios fraudulentos, cuando invertir fuera supone ejercitar las libertades fundamentales de la UE.

Otros Tribunales españoles también han anulado sanciones derivadas de la presentación fuera de plazo del Modelo 720 (en concreto las sanciones formales de 100 Euros x dato, que no se habían aplicado en este caso resuelto por el TEAC) por insuficiente motivación de la culpabilidad. Es el caso del TEAR de Valencia y del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León en sentencias 1889/2018 de 16/5/2018, 2296/2018 de 8/6/2018 y 1073/2018 de 28/11/2018.

En definitiva, da la impresión de que el TEAC ha “comprado” los mismos argumentos esgrimidos por las autoridades españolas ante la Comisión Europea en defensa del Modelo 720 para considerar que la imprescriptibilidad no vulnera el Derecho UE y limitarse a anular la desproporcionada sanción del 150% por una simple cuestión formal sin valorar su adecuación al Derecho UE, sin tener la valentía de promover una cuestión prejudicial ante el TJUE porque “*es potestativo para el TEAC*”.

En cualquier caso, el Modelo 720 vulnera de manera tan flagrante el Derecho UE, tal y como pone de manifiesto el Dictamen Motivado, que la Comisión Europea tomará en breve la decisión de interponer un recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la UE, que no me cabe duda de que terminará tumbando ese régimen.

En un **Informe del Defensor del Pueblo Europeo de 26/4/2019** se indica que la CE tomará en los próximos meses una decisión acerca de si cierra el caso o si inicia un procedimiento ante el TJUE. Apuesto por lo segundo.

Y también es muy posible que la Justicia española (existen procedimientos judiciales muy avanzados ante la Audiencia Nacional y Tribunales Superiores de Justicia en los que se ha aportado como prueba ese demoledor y fundamentado Dictamen ya en sus manos) empiece a anular esas sanciones y consecuencias aplicando la indiscutible primacía del Derecho UE o bien decida algún tribunal español llevar el Modelo 720 ante el TJUE planteando una cuestión prejudicial (de conformidad con lo previsto en el artículo 267 TFUE).

\*\*\*\*\*

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.