



Modelo 720. Una de piratas.

Juan Sanhermelando, abogado senior del área de Derecho Fiscal de BROSETA

Quien haya visto una película de piratas o Peter Pan en sus numerosas versiones, sabrá que uno de los métodos existentes para ejecutar a los amotinados, esclavos o enemigos de cualquier clase era la caminata por el tablón (en inglés walk the plank). Consistía en atar las manos del personaje y taparle los ojos, mientras se le invitaba a caminar por el tablón, a punta de sable. Solía terminar con la víctima cayendo al agua y posteriormente comida por los tiburones o ahogada al no poder nadar. En algunos casos, al menos en el cine, se podía obtener clemencia.

Mi sensación es que algo parecido estamos viviendo con la declaración 720 y su régimen fiscal. El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), con su reciente Resolución de 14 de febrero, acaba de empujarlo un poco más hacia el borde del tablón y, quien sabe, a un destino final al fondo del océano. Recordemos cómo se gestó este "motín", cronológicamente.

A raíz de la amnistía fiscal, el Gobierno aprobó el modelo 720, declaración informativa de los bienes y derechos situados en el extranjero. Los contribuyentes del IRPF con cierto nivel de patrimonio fuera de España quedaban así obligados a informar de los mismos (aunque se supone que ya lo hacían en el Impuesto sobre Patrimonio...).

El aliciente para conseguir que los contribuyentes cumplieran con esta obligación era un régimen impositivo y sancionador digamos que llamativo. Sin entrar en matices, se hacía tributar en la base general del IRPF por el valor de los bienes declarados extemporáneamente o no declarados, pudiendo imponerse una sanción del 150% de la cuota resultante; y, por otro lado, las sanciones formales por no presentación o presentación extemporánea del modelo 720 podían ser de proporciones entre 5 y 250 veces superiores a las contempladas en otros supuestos de incumplimientos formales. Por no hablar de la amenaza del delito fiscal.

Esto llevó a situaciones donde los contribuyentes tenían que pagar a Hacienda, entre deuda y sanciones, un importe superior al valor de lo declarado, tal y como sucede en el caso resuelto por el TEAC.

Muchos contribuyentes no se habían acogido a la amnistía fiscal cuando tocaba. Y varios Estados, habituales destinatarios de inversiones, comenzaban a no ser tan opacos. En estas circunstancias, el número de regularizaciones fuera de plazo fue elevado.

Así, una práctica habitual era presentar el modelo 720 de manera extemporánea, y realizar la declaración complementaria de IRPF del último ejercicio no prescrito, liquidando la deuda tributaria para no generar más recargos e intereses. Con posterioridad, se impugnaba tanto el modelo 720 presentado como las declaraciones complementarias. Las sanciones con motivo de la presentación extemporánea del 720 quedaban suspendidas en la medida que fueran recurridas debidamente, al menos en vía administrativa.

Otra alternativa era no hacer caso del citado régimen y, además de presentar el modelo 720 de manera extemporánea, se declaraban únicamente los rendimientos obtenidos (capital mobiliario, ganancias patrimoniales) en los ejercicios correspondientes, si bien esta opción era más agresiva y no solía ser aceptada por la Administración.

Todo ello se basaba en el convencimiento generalizado de que dicho régimen podía no ser conforme a diversos principios en los que se basa nuestro ordenamiento jurídico (prescripción, culpabilidad, proporcionalidad, libertades europeas, etc.).

De hecho, derivado de denuncias planteadas por algunos contribuyentes y sus asesores, la Comisión Europea inició en 2014 un procedimiento de infracción contra España que acabó con un Dictamen (de 15 de febrero de 2017, pero que no se dio a conocer en su día) por el cual se instaba a España a cambiar el régimen porque no parecía muy acorde con diversos principios legales y comunitarios (en términos piratas, pulieron y colocaron el tablón).

A esas alturas del motín ya eran numerosas las reclamaciones y recursos pendientes contra las sanciones formales y contra la deuda tributaria y régimen sancionador (el famoso 150%).

Y en 2018 es cuando se colocó al 720 sobre el tablón. Por un lado, se dieron a conocer diversas resoluciones de Tribunales Económico-Administrativo Regionales donde estimaban las

reclamaciones de contribuyentes, anulando las sanciones formales impuestas por la presentación extemporánea del modelo 720.

Más adelante, siendo éste el mayor avance en el tablón, se hizo público el contenido del Dictamen de la Comisión Europea. Dicho Dictamen no tiene desperdicio y fundamenta de manera cristalina su opinión contra la legalidad de este régimen. El cómo la Administración ha seguido realizando comprobaciones y regularizaciones siendo conocedores de la opinión tan tajante y contraria de la Comisión Europea, es una pregunta que dejó en el aire.

Pues bien, la resolución del TEAC señalada aquí anula por primera vez una sanción (la del 150%) por considerar que no hay culpabilidad en la actuación del contribuyente, ni intención de defraudar. Si bien es cierto que la sanción se anula por temas formales y que quizá no se podrá hacer extensiva a todos los casos planteados, también es cierto que muchas de las sanciones formales por presentación extemporánea del modelo

720 han sido anuladas por diversos TEAR basándose igualmente en la ausencia de culpabilidad. Todo ello en supuestos de presentación extemporánea, pero voluntaria, de la citada declaración.

Con esta deriva, parece que el cerco se está estrechando. ya que los tribunales están anulando las sanciones formales por presentación extemporánea y ahora también (si bien habrá que esperar más resoluciones o sentencias) la sanción del 150%.

No sabemos cuándo le tocará el turno al régimen específico de IRPF por el que habría que tributar en la base general sobre el valor de los bienes y derechos, pero esperemos que bien pronto.

Volviendo a los términos piratas, veremos si en este caso la víctima acaba cayendo empujada por numerosos sables (Tribunal Europeo, tribunales españoles, etc.), si acaba lanzándose al agua con dignidad (cambio "voluntario" del régimen por parte de su hacedor) o si le conceden clemencia.

