

COLECCIÓN

**FRANCIS
LEFEBVRE**

**La obligación tributaria de
información sobre activos
en el extranjero**

Actualizado en octubre de 2016



Esta obra es el resultado
de un estudio técnico cedido
a **Francis Lefebvre** por

ESAU ALARCÓN GARCÍA

Jurista y profesor de la Universidad Abat Oliba CEU. Miembro de la Sección de Derechos y Garantías y Prácticas Tributarias de la AEDAF. Cofundador de www.fiscalblog.es

JOSÉ ANDRÉS ROZAS VALDÉS

Profesor titular acreditado a cátedra en la Universidad de Barcelona. Miembro de la AEDAF

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01
www.efl.es
Precio: 37,44 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-16612-92-5
Depósito legal: M-38158-2016
Impreso en España
por Printing'94
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

*Por y para ti, madre y abuela.
Gallega eterna,
trabajadora incansable*

Plan general

	Pág.
PRÓLOGO	9
CAPÍTULO I. INTROITO	17
1. Premisas	17
1.1. El origen mediato del deber informativo específico para bienes y derechos situados en el extranjero: la lucha contra el fraude fiscal	17
1.2. El origen inmediato del deber informativo específico para bienes y derechos situados en el extranjero: la amnistía fiscal de 2012	22
1.3. Régimen normativo del deber informativo específico para bienes y derechos situados en el extranjero	25
1.4. Entrada en vigor y cuestiones de derecho transitorio	35
2. Derecho comparado	40
2.1. El caso italiano	40
2.2. El caso americano	42
2.3. Obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero en otros países	46
CAPÍTULO II. NUDO	49
3. Régimen sustantivo de la obligación de informar sobre activos en extranjero	49
3.1. Acerca de la técnica legislativa empleada	49
3.2. La perspectiva del principio de proporcionalidad	53
3.3. La perspectiva del principio de legalidad	64
4. Régimen sancionador de la obligación de informar sobre activos en el extranjero	76
4.1. Acerca de la técnica legislativa empleada	76
4.2. La perspectiva del principio de proporcionalidad	77
4.3. La perspectiva del principio de tipicidad	89
4.4. La perspectiva de la no concurrencia	91
4.5. La perspectiva de la seguridad jurídica	99
5. Régimen sustantivo de las ganancias de patrimonio no justificadas especiales	100
5.1. Acerca de su naturaleza jurídica	100
5.2. Acerca de la técnica legislativa empleada	109
5.3. La perspectiva del principio de seguridad jurídica	112
5.4. La perspectiva del principio de no concurrencia	130
5.5. La perspectiva del principio de igualdad	133
5.6. La perspectiva del principio de capacidad económica	140
5.7. La perspectiva de la libre circulación de capitales	150
5.8. La perspectiva de la libre prestación de servicios	172
5.9. La perspectiva del derecho de propiedad	175
6. Régimen sancionador de las ganancias de patrimonio no justificadas especiales	188
6.1. Acerca de la técnica legislativa empleada	188
6.2. La perspectiva del principio de culpabilidad	190
6.3. La perspectiva del principio de proporcionalidad	196
6.4. La perspectiva de no concurrencia	199
CAPÍTULO III. CODA	203
7. Aspectos especialmente críticos de la normativa	203
7.1. Sobre las posibilidades de regularización	203
7.2. Sobre el fallecimiento del contribuyente	209
7.3. Sobre la incidencia en el delito contra la hacienda pública	216
7.4. Sobre la incidencia en el delito de blanqueo de capitales	232

	Pág.
8. Conclusiones	237
8.1. Conclusiones <i>de lege lata</i>	237
8.2. Conclusiones <i>de lege ferenda</i>	246
BIBLIOGRAFÍA	251

PRÓLOGO

José A. Rozas Valdés

Profesor acreditado a Cátedra
 Universitat de Barcelona
 Miembro de AEDAF

La presente monografía trae causa de la tesis doctoral que con el mismo título defendió su autor en la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona, ante un tribunal presidido por el Profesor Falcón y Tella, del que formaron parte, como vocal y secretario respectivamente, los Profesores Jimena Quesada y Alonso González.

Hasta fechas relativamente recientes, la práctica totalidad de los estudiantes de doctorado se dedicaban en exclusiva a dicho objeto. De hecho, con distintos avatares, la regla general consistía en que su elaboración se expandía en el tiempo –entre cuatro y seis años de media– y no se concebía otra unánime calificación sino la de excelente *cum laude*.

Hoy en día, la realidad de las plantillas universitarias –saturadas de profesorado permanente en la práctica totalidad de los ateneos y disciplinas– sumada a la incertidumbre que transmiten los poco transparentes procesos de acreditación a los que se enfrenta una carrera académica en España desalientan a cualquiera que pretenda abordar unos estudios de doctorado al viejo estilo. De hecho, en la Facultad en la que se defendió esta tesis, en la actualidad entre cuatro Departamentos con en torno a 300 profesores, de los que aproximadamente 180 son permanentes, a fecha de hoy, y salvo error u omisión, el número de becarios de doctorado que se forman en la misma es de 5. Teniendo en cuenta que el proceso de formación del profesorado es extraordinariamente dilatado en el tiempo y complejo en su articulación –no se puede improvisar– qué pueda llegar a ocurrir en nuestro sistema universitario cuando de aquí a diez años se entre en una fase acelerada de envejecimiento y jubilación del profesorado permanente que, mayoritariamente, tiene a fecha de hoy entre 45 y 60 años es una realidad sobre la que convendría empezar a pensar. Tal vez, sencillamente, se agudice el proceso de precarización laboral que estos últimos años se está viviendo en la Universidad, cuyas autoridades académicas se muestran extraordinariamente disponibles a sub-contratar, en condiciones retributivas deleznable, profesorado asociado sobre quienes descargar la responsabilidad de buena parte de las tareas docentes de grado y postgrado, mientras se posterga y dilata hasta la extenuación la promoción de carreras académicas propiamente dichas.

Todo ello vinculado al hecho de que la normativa vigente de calificaciones de las tesis doctorales distinga entre el aprobado, el notable y el excelente –exigiéndose que la distinción de *cum laude* quede reservada a la opción unánime y anónima que en tal sentido exprese la integridad de los miembros de la comisión que la enjuicie– y unido a la exigencia de que se ultime en tres años (cinco si se opta por dedicación parcial) más uno de prórroga, parece apuntar a que, sin demérito alguno del trabajo realizado por el doctorando, ni de su reconocimiento como tesis en sentido estricto, el concepto de tesis –y su calificación– esté cambiando un tanto en nuestro sistema académico. Apenas la mitad de las que se defendieron en la Facultad de Derecho de la UB durante el curso 2014/2015 fueron merecedoras de la distinción de *cum laude*.

Tan larga disquisición –*excusatio non petita, culpa manifesta*– podría llevar a pensar, a quien haya tenido la osadía de sumergirse en este prólogo, que se está ante un trabajo académico que, en realidad, no tiene categoría de tesis doctoral. Nada, a mi parecer, más alejado de la realidad. Quien conozca a su autor, por lo demás, conoce su rigor y que no se habría permitido semejante licencia¹.

¹ "Otras de sus pasiones era la voluntad de perfección. Él (Alfonso Querejazu) nos recitaba, como si fuera un texto evangélico, la fórmula de Eugenio D'Ors: «Hijo mío, todo pasa. Pasan pompas y vanidades. Pasa la nombradía como la oscuridad, una sola cosa te será contada: la obra bien hecha». Cuando en los años siguientes, junto a todo género de improvisación, cundan la chapuza intelectual, la chapuza moral y la chapuza profesional, uno ha podido recordar y revivir esta fórmula, dándose cuenta de lo formador y dignificador que significaba el que él, día a día, nos lo fuera repitiendo. Esta

La tradición patria viene exigiendo de las tesis doctorales conspicuos ceremoniales autorreferenciales en los que se rinda homenaje –venga o no a cuento– a la literatura científica precedente. Para luego, eso sí, desarmar tan pomposo andamiaje al objeto de plegarse a las 250 páginas que exigen las editoriales para su estampación en papel. No es el caso de esta por cuanto, como sentenció el Prof. Falcón y Tella en el acto de su defensa, su objeto propio –el régimen tributario vigente de las obligaciones de información sobre activos en el extranjero– carece por completo de desarrollo dogmático, desde el momento en que, lisa y llanamente, es un completo dislate.

El análisis que del particular se lleva a cabo es, pese a ello, de una extraordinaria calidad, rigor y precisión. El Prof. Alarcón, con una larga trayectoria profesional y académica en la Universidad de Barcelona, en la AEDAF (Asociación española de asesores fiscales) y, desde hace unos años, en la Universidad Abat Oliba CEU, de Barcelona, exprime hasta la extenuación –y de forma magistral– todo el jugo científico que del deplorable producto normativo que disecciona es posible extraer.

Está dotado, a su vez, de una inteligencia práctica poco común, de un conocimiento exhaustivo de la bibliografía reciente –me consta, he sido muchas veces testigo de ello, que lee con disciplina admirable las principales revistas de la materia– y de una agudeza para el análisis y para la divulgación rigurosa de su pensamiento que le han hecho merecedor de un espacio propio en una de las revistas del mercado español de publicaciones jurídicas, *luris & Lex*, con mayor número de lectores.

La desgraciada historia que la obligación de información sobre activos en el extranjero arrastra en nuestra castigada España es sintomática de la desorientación endémica que preside la política normativa de quienes, desde las calderas y puentes de mando de nuestras instituciones públicas, la vienen marcando. Que, con todo, tiene su explicación circunstancial, en el contexto en el que se desencadena y en la precipitación que lo preside.

En el 2012 nuestras cuentas públicas vivían una situación crítica verdaderamente pavorosa. Nuestra Economía se debatía en un profundo pozo de déficit público, paro desbocado, endeudamiento y recesión que, al decir del Presidente Zapatero, tenía como causa última el modelo de desarrollo económico mediante el que, en circunstancias parecidas, ya había sido reflatada –entre 1996 y 2004– por las políticas del Presidente Aznar. El Gobierno de la Nación se enfrentaba a un horizonte tenebroso de rescate financiero, de exigencias de estabilidad presupuestaria marcadas desde la UE (recortes o reajustes, como prefieran llamarse) y de crisis social verdaderamente aguda.

Con este panorama –ciertamente de extrema gravedad– y ante la inminencia de lo que se debía de materializar –entre el 2015 y el 2017– como un escenario de intercambio automático de información financiera entre Administraciones públicas, incluidas las de aquellos Estados que, desde la opacidad, están evolucionando hacia lo que se conoce en la actualidad como “jurisdicciones cooperativas”, se convocó la tercera regularización especial –vulgo “amnistía fiscal”– de nuestro vigente sistema constitucional.

Si se echa un vistazo a lo que se suele denominar como “países de nuestro entorno”, lo cierto y verdad es que no se puede decir que el Estado español haya venido practicando una política abusiva de este tipo de procesos. Los tres que se han vivido en nuestra historia financiera reciente han obedecido a contextos históricos muy concretos, tienen una explicación razonable y han tenido un alcance objetivo, temporal y cuantitativo equilibrado. El primero, en 1977, coincidió con un cambio de régimen político y de modelo de Estado de bienestar, de sistema tributario en su conjunto, que justificaba, de sobra, la promulgación de una regularización especial. El segundo, en 1991, más tortuoso, obedeció a la necesidad de redimir una política de títulos de Deuda pública –los, opacos fiscalmente, pagarés del Tesoro– verdaderamente vergonzante, para lo que se aprovechó un cambio en la tributación de las personas

voluntad de perfección era ensanchamiento, exigencia y dignificación del sujeto agente o actor antes que de la propia obra bien hecha. Pero tal voluntad de perfección no tenía nada de rígido o cátaró. Su sentido común, sensatez y conocimiento de la condición humana le llevaron a completar su empeño y radicalismo con esta fórmula feliz: ¡Toda perfección debe estar sazónada con algún venial desliz!.” González de Cardenal, O. [ed.]: *Alfonso Querejazu, Joaquín Garrigues. Correspondencia y escritos (1954-1974)*, Ed. Trotta, Madrid, 2000, p. 52.

físicas provocado por la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, que había venido a asentar lo que era obvio: dijera lo que dijera el infausto “Informe Carter”, las supuestas economías de escala que pueda generar una familia no justifican que se penalice a los cónyuges con la acumulación preceptiva de sus rentas, y de las que de ellos dependen, sin un sistema que atempere debidamente la progresividad derivada de tal acumulación.

La tercera –contemporánea de otras parecidas en muchos países con sistemas semejantes al nuestro– estuvo presidida por un cambio de escenario en los flujos de información financiera más que trascendente. El descubrimiento, como consecuencia de los trágicos atentados del 11 de septiembre del 2001, de que las finanzas del terrorismo internacional se deslizaban por las cloacas de los, entonces denominados, “paraísos fiscales” puso en marcha todo un movimiento internacional encaminado a lograr su cooperación administrativa. Los rigores presupuestarios de la crisis financiera que se desencadena a partir del 2007 han generado un estrés más que considerable en todas las Administraciones tributarias, aterrorizadas ante los riesgos de pérdida de recursos tributarios a los que les enfrenta tanto la digitalización y la desmaterialización de los intercambios comerciales, como las libertades fundamentales de circulación consustanciales a los postulados de la Economía de mercado.

En este estado de cosas, tenía toda la lógica del mundo el que se pusiera en funcionamiento por la Administración tributaria española un proceso de regularización fiscal especial. En definitiva, la realidad es que la situación era la siguiente. Hasta ahora para las autoridades tributarias venía siendo muy complicado –y quien diga lo contrario se quiere engañar– llegar a conocer de qué activos en el extranjero eran titulares los contribuyentes residentes en sus jurisdicciones. Gracias a los avances en asistencia mutua llevados a cabo en el seno de la Unión Europea y de intercambio automático de información promovidos desde la OCDE, esa situación estaba cambiando, y lo iba a hacer más aún, de forma notable, en un futuro cercano. El mensaje de la regularización fiscal para quienes tuvieran activos en el extranjero no declarados era, por lo tanto, muy simple. Hasta ahora lo han tenido fácil para ocultar sus patrimonios y rentas en el extranjero, en adelante no lo tendrán tanto. Sean, pues, razonables, y pónganse al día en sus cuentas con el Fisco. Vienen, me lo cuentan, les pongo una penitencia del 10% del patrimonio declarado –a cuenta de todos los pecados cometidos– y, en adelante, a tributar por las rentas que el mismo genere, como todo hijo de vecino.

Hasta aquí –a mi probablemente enajenado parecer– nada que objetar. El problema vino cuando, asietados por la furibunda oposición que les acusaba de haber diseñado una amnistía fiscal para los amiguetes, y obsesionados por lograr un éxito recaudatorio irrefutable con la misma, a los hacedores del dispositivo se les fue la mano con su contenido y, sobre todo, con sus consecuencias sancionadoras.

En un estilo muy propio de la Dirección general de tributos –siempre atenta a secundar todas y cada una de las iniciativas de la OCDE y de la UE “contra el fraude fiscal”– el régimen jurídico de las obligaciones de información sobre activos en el extranjero resultó ser draconiano. Es verdaderamente curiosa –más bien diría pernicioso– la obsesión de nuestra Administración tributaria por exigir del contribuyente volúmenes desproporcionados de información no se sabe bien con qué finalidad². El ¿penúltimo? episodio ha sido el de requerir buena parte de lo que se supone que debería de integrar el informe *country-by-country* de las multinacionales con una cifra de negocios superior a \$ 750 M... prácticamente a todo aquél que tenga alguna operación vinculada con el exterior y que haya de presentar documentación al respecto. Es lo que se llama “matar moscas a cañonazos”, por si acaso y, eso sí, con las amenazas de todas las sanciones del infierno si no se hace puntualmente, en el impreso electrónico requerido al efecto y con todos y cada uno de los datos pormenorizados que a su minucioso redactor se le ha pasado por la cabeza que pudieran, eventualmente, tener

2 No deja de sorprenderme la escasa permeabilidad del pre-legislador tributario español a las corrientes internacionales que postulan un modelo cooperativo de relaciones tributarias [Cfr. J.M. Calderón Carrero y A. Quintás Seara: *Cumplimiento tributario cooperativo y Buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, EY-Thomson Reuters Civitas, Madrid, 2015, *passim*]. Buena prueba de ello es la extremadamente lacónica referencia que al particular se ha hecho en la contrareforma tributaria del 2015 [Cfr. lo que al respecto he escrito en J.L. Bosch Cholbi (coord.): *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, Wolters Kluwer/Aedaf, 2016, cap. XX, pp. 512-530].

algún lejano interés. Con desprecio absoluto, claro está, de los derechos del contribuyente y sin la más mínima evaluación del coste de cumplimiento que semejante obligación pudiera comportarles a sus sufridos destinatarios. En estricto respeto, faltaría más, de los arts. 3.2³ y 34.1.k)⁴ de la LGT.

Exactamente esto es lo que ha ocurrido con el malhadado 720 y todas sus pompas. Con un agravante. En todos los ordenamientos tributarios al uso se distingue entre lo que son procesos extraordinarios de regularización, como el español del 2012, y procedimientos ordinarios de regularización, como el que en nuestro ordenamiento tributario se conoce como "declaraciones complementarias". Obedecen a lógicas, contextos y políticas legislativas convergentes pero distintas. Pues bien, en el nuestro, se han mezclado de forma por completo improcedente. Por una parte, se permitió presentar complementarias a quienes deberían de haber acudido a la regularización especial, a mayor gloria y beneficio de quienes tal cosa les aconsejaron, y de los inspectores ahora entretenidos en su investigación. Por otra, en la práctica se ha cercenado desafortunadamente la posibilidad de ponerse al día, con las consiguientes complementarias, a quien no acudió al proceso especial.

Como con demasiada frecuencia ocurre en el Derecho tributario español, tarde o temprano, el Tribunal Constitucional, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea –o la Corte europea de derechos humanos, que material tiene para pronunciarse, si los abogados españoles fueran más audaces al respecto– tendrán que venir a poner remedio a tanto disparate. Buena muestra de ello lo constituye la preocupación de la Administración por ponerse una venda de "condenas por ayudas de Estado", tras sucesivas y reiteradas pedradas, dedicando todo un flamante título de la contrarreforma de la LGT al modo de digerir las ya habituales sentencias europeas que condenan al Reino de España, a todos sus contribuyentes, dicho sea de paso, en dicha materia.

En esta magnífica monografía de Esaú Alarcón se encuentran todas las claves de Derecho constitucional, Derecho europeo y Derecho internacional que ponen en berlina el régimen de información sobre activos en el extranjero. Es un ejemplo acabado y necesario de lo que alambicadamente se denomina como "transferencia de conocimiento", de la academia al ejercicio profesional y vuelta, y que cierto profesorado, en incluso Universidades, ni siquiera saben lo que es.

Barcelona, 25 de julio de 2016, festividad de Santiago Apóstol

3 "La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios".

4 "Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias".

RESUMEN

Es bien conocido que muchos ciudadanos mantienen patrimonio oculto en el exterior de las fronteras de sus países de residencia. Por tal motivo, los mecanismos para la obtención de información tributaria de los contribuyentes se han convertido en uno de los instrumentos más útiles para las agencias tributarias de todo el orbe.

Para atajar ese foco de defraudación, la tendencia actual en el ámbito internacional gira en torno a implementar mecanismos de interrelación fluida de información entre países, de forma automatizada y multilateral.

Asimismo, diversos países han establecido mecanismos coercitivos de información internos, basados en la ampliación del plazo de prescripción de deudas tributarias, el establecimiento de deberes informativos sistematizados y fuertes sanciones por su incumplimiento.

Dentro de esa tendencia, debe situarse la obligación de información específica para bienes y derechos en el extranjero que aparece en la Ley 7/2012, de intensificación en la lucha contra el fraude.

Sin embargo, a pesar de la teórica legitimidad de una medida de ese tipo, la normativa española surge a rebufo de un proceso de regularización tributaria especial –léase, amnistía fiscal–, que nace con el sedicente objetivo de atraer a un mayor número de contribuyentes a satisfacer un peaje fiscal liviano para ponerse al día con el fisco.

No es el objetivo del presente trabajo efectuar una crítica, ni técnica ni sociopolítica, de la declaración tributaria especial –DTE– del año 2012, que vio la luz en un momento especialmente delicado para las finanzas públicas españolas, con un presupuesto público necesitado, la prima de riesgo en máximos históricos, las entidades financieras al borde de la quiebra y la población atravesando una gravísima crisis económica fruto de una burbuja inmobiliaria y financiera que nadie supo atajar.

Esó sí, el estudio que se efectuará en las siguientes páginas de la normativa antifraude no debe olvidar el condicionante que supuso ese momento histórico de nuestra Nación, pues a la hora de establecer el nuevo régimen informativo sobre patrimonio en el exterior, se acompañó del régimen sancionador más lacerante que se pueda uno imaginar, con el pretendido objetivo de que el que no fuera a esa regularización especial se quedara en tierra de nadie, en una situación de latencia tributaria eterna que atenta contra la seguridad jurídica que debe patrocinar todo Estado de Derecho.

Puede considerarse lícito que el Estado haga todo lo posible para evitar el fraude, y hasta puede llegar a entenderse que se establezcan medidas muy agresivas frente al defraudador conspicuo. Ahora bien, esos mecanismos deben ser proporcionados respecto a los fines perseguidos y, además, deben tener la virtud de no afectar los derechos de contribuyentes que en ningún caso han tenido una voluntad fraudulenta.

Esos dos óbices son, precisamente, los que se denuncian en este trabajo, mediante un estudio de las deficiencias técnicas de la obligación de información de bienes y derechos en el extranjero del año 2012, vista desde una perspectiva constitucional, comunitaria e internacional, proponiendo una serie de medidas legislativas para su adecuación a un marco jurídico que sea respetuoso con los derechos del contribuyente.

Palabras clave

Obligaciones de información – imprescriptibilidad – ganancias patrimoniales no justificadas – bienes y derechos en el extranjero – Ley 7/2012, de intensificación de medidas contra el fraude – modelo 720 – declaración tributaria especial

RESUM

Es ben conegut que molts ciutadans mantenen patrimoni ocult a l'exterior de les fronteres dels seus països de residència. Per tal motiu, els mecanismes per a l'obtenció de informació tributària dels contribuents s'han convertit en un dels instruments més útils per a les agències tributàries de tot el món.

Per aturar aquest focus de frau, la tendència actual en l'àmbit internacional gira en torn a l'implementació de mecanismes d'interrelació fluida d'informació entre països, de forma automatitzada i multilateral.

Així mateix, diversos països han establert mecanismes coercitius d'informació interns, fonamentats en l'ampliació del termini de prescripció de deutes tributaris, l'establiment de deures informatius sistematitzats i fortes sancions pel seu incompliment.

Dins d'aquesta tendència, hem de situar l'obligació d'informació específica per a béns i drets a l'estranger que surt de la llei 7/2012, d'intensificació en la lluita front el frau fiscal.

No obstant la teòrica legitimitat d'una mesura com aquesta, la normativa espanyola surt després d'un procés de regularització tributària especial –o amnistia fiscal– que neix amb el pretés objectiu d'atraure a un major número de contribuents a satisfer un peatge fiscal lleuger per posar-se al dia amb hisenda.

No és objectiu d'aquest treball fer una crítica, ni tècnica ni socio-política, de la declaració tributària especial –DTE– de l'any 2012, que va nèixer en un moment especialment delicat per a les finances públiques nacionals, amb un pressupost públic necessitat, la prima de risc en màxims històrics, les entitats financeres a punt de caure en fallida i la població en una greu crisi econòmica, fruit d'una burbuixa immobiliària i financera que ningú va saber veure ni aturar.

Això sí, l'estudi que s'efectuarà a les properes pàgines de la normativa antifrau no ha d'oblidar el condicionant que va suposar aquell moment històric de la nostra Nació, doncs a l'hora d'establir el nou règim informatiu sobre patrimoni a l'exterior, es va acompanyar d'un règim sancionador molt punyent, amb la pretensió de que el que no anés a la regularització especial es quedés a terra de ningú, en una situació de latència tributària eterna que atempta contra la seguretat jurídica que ha de patrocinar tot Estat de Dret.

Pot considerar-se lícit que l'Estat faci tot el que pugui per evitar el frau, i fins i tot pot arribar a entendre's que s'estableixin mesures molt agressives davant el defraudador conspicu. Ara bé, aquests mecanismes han de ser proporcionats respecte dels fins perseguits i, a més, han de tenir la virtut de no afectar els drets dels contribuents que en cap cas han tingut una voluntat de frau.

Aquestes dues objeccions són les que denunciem a aquest treball, mitjançant un estudi de les deficiències tècniques de l'obligació d'informació de béns i drets a l'estranger del 2012, estudiada des d'una perspectiva constitucional, comunitària i internacional, proposant-hi una sèrie de mesures legislatives per a la seva adequació a un marc jurídic que sia respectuós amb els drets dels contribuents.

Paraules clau

Obligacions d'informació – imprescriptibilitat – guanys patrimonials no justificats – béns i drets a l'estranger – llei 7/2012, d'intensificació de mesures per evitar el frau fiscal – model 720 – declaració tributària especial

ABSTRACT

It is known that many citizens retain hidden assets abroad. Therefore, the mechanisms for obtaining accurate tax information has become one of the most useful tools for tax agencies around the world.

In order to stop this fraudulent activity, the current international trend revolves around implementing fluid mechanisms to exchange information between countries, in an automatic and multilateral way.

Several countries have also established internal enforcement mechanisms of information, based on the extension to the limitation period of tax debts, the establishment of systematized information duties and heavy penalties for non-compliance.

Within this trend, Spanish legislation created a new law –nº 7/2012, to intensify the fight against fraud– which established a specific obligation for information of assets abroad.

However, despite the theoretical legitimacy of such a measure, the Spanish legislation came about from a process of special tax adjustment –i.e., fiscal amnesty–, which was created with the objective of attracting greater number of taxpayers to satisfy a light tax which would be in line with the IRS.

It is not the aim of this study criticize this process of amnesty, either technically or sociopolitically, which arose in a particularly critical moment for Spanish public finance, with a public budget needed, the risk premiums at a record high, financial institutions on the brink of bankruptcy and the population going through a serious economic crisis caused when the real estate bubble burst.

Nevertheless, we must not forget the determining factor that led to this historic moment for our nation, because when the new information regime on assets abroad was established, it also included much tougher sanctions than ever before, with the objective that those who didn't comply with the regime would be in a tax no-man land.

It could be considered lawful for the State to make every effort to prevent fraud, and even the aggressive measures against the conspicuous fraudster are understandable. However, these mechanisms should be proportional to the end result and also should not affect the rights of contributors.

These two objections are the ones criticized in this paper, through a study of the technical shortcomings of the obligation of information of assets abroad established in 2012, seen from a constitutional, european and international perspective, proposing a series of legislative measures for their suitability within a legal framework that is respectful to taxpayer rights

Keywords

Reporting obligation – imprescriptibility – capital gains non justified– assets abroad – law 7/2012 – model 720 – special tax return

CAPÍTULO I

INTROITO

Sospecho que en algunas de las ciencias sociales y de las filosofías más ambiciosas, el juego tradicional, que se transformó en un patrón inconsciente e incuestionado, es formular las mayores trivialidades en un lenguaje altisonante

POPPER, Karl, en "Búsqueda sin término: una autobiografía intelectual"

1. PREMISAS

1.1. El origen mediato del deber informativo específico para bienes y derechos situados en el extranjero: la lucha contra el fraude fiscal

"Desde hace algún tiempo se van imponiendo unos modos espasmódicos y abruptos de legislar en materia tributaria que, poco a poco, erosionan la idea constitucional del sistema tributario justo –los principios de la imposición no dejan de ser atributos suyos– dando paso a una situación en que parece imperar su contrario dialéctico, el caos tributario injusto, al que se desemboca con normas coyunturales, adheridas a la realidad más inmediata, sin orden ni concierto, carentes de reflexión y de sosiego, nacidas para vivir unos meses y ser sustituidas por las siguientes normas coyunturales, sin la más mínima vocación de permanencia (...)".

La reflexión que da inicio a este trabajo procede de un actual magistrado de nuestro Tribunal Supremo, y es una clara muestra de la situación de inseguridad –más bien, convulsión– que se vive, en el momento actual, en el ámbito jurídico y, muy especialmente, en el tributario.

En los epígrafes subsiguientes se realizará un estudio dogmático acerca, principalmente, de una de las medidas que ha suscitado más debates, críticas y comentarios de la enésima ley contra el fraude fiscal, tramitada y publicada oficialmente en el año 2012: la nueva obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero y las diversas consecuencias derivadas de su incumplimiento, de un calado punitivo hasta ahora nunca visto.

Como no puede ser de otra manera, deberá empezarse este trabajo admitiendo lo loable que resulta, desde un punto de vista teórico y en atención al bien común, toda medida legislativa dirigida a combatir la defraudación fiscal; ello no obstante, tal desiderátum no debe hacer perder de vista la existencia de unos derechos y garantías del todo insoslayables, que todo ciudadano debe poder disfrutar, de modo que el legislador debe ser consciente de que dicha lucha contra el fraude no puede, ni debe, ser ilimitada.

En efecto, los ciudadanos nos hemos dotado en el ámbito impositivo de un ordenamiento jurídico en el que existen una serie de principios que resulta imposible poner en cuestión y que, por un lado, acrisolan las posibles vías de hecho y arbitrariedades en que pueda incurrir la Administración en sus actuaciones y, por otro, imponen al contribuyente una serie de deberes de tipo material –el fundamental, el ingreso de la deuda tributaria– y formal –las múltiples obligaciones accesorias, formales e informativas que rodean su vida–.

El equilibrio entre los daños que pueden irrogarse de las potestades de autotutela de que dispone la Administración y de los actos fraudulentos que pueda cometer el administrado es ciertamente complicado, habiendo marcado un antes y un después el nacimiento de la hoy en día muy añorada Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente –Ley 1/1998, de 26 de febrero–, cuyo título es de por sí merecedor de elogio hogañero.

Con la aparición de dicha norma se consolidó un cambio de tendencia en la relación

1 NAVARRO SANCHÍS, Francisco José: "¿Juan sin tierra ha muerto?", pág. 3.

entre Administración y contribuyente, dándose amparo a éste ante ciertos déficits de la normativa anterior. Tras ese culmen y con el paso de los años, se ha ido produciendo un giro copernicano en la relación tributaria ya que el legislador ha vuelto la vista al objetivo de la lucha contra el fraude, reforzando así las potestades administrativas hasta puntos inimaginables y menguando, al tiempo, las garantías del ciudadano. En palabras del magistrado antes citado, y recordando la ley que se acaba de mencionar, *“en este tiempo sería sencillamente impensable. Ahora estamos en la guerra contra el fraude –cualquier cosa que signifique–, en la cruzada contra el déficit y la orgía punitiva”*².

En ese mismo orden de ideas, pero reflexionando acerca de lo que él denomina una sentencia *“anticrisis”* –del Tribunal Supremo y nada menos que en recurso en interés de ley–, se muestra el catedrático de Derecho Constitucional Luis JIMENA QUESADA, de quien tomaremos sabias palabras en párrafos sucesivos, con la contundencia que muestra la siguiente frase: *“daría pie –la sentencia de 19 de noviembre de 2012³, objeto de su estudio– para cuestionar por qué se decanta por ese sacrificio de garantías del administrado y justificable haciendo prevalecer una jurisprudencia imbuida por un análisis rigorista e in malam partem.”*⁴

También muestra esta opinión URRENGOECHEA con relación precisamente al que será el objeto de estudio de este trabajo, la declaración informativa de activos en el exterior, para quien *“si algo caracteriza jurídicamente a España es que se trata de un estado extremadamente garantista. Y aunque suene extravagante, también lo es –¿o más bien lo era?– en materia tributaria. La tendencia se inicia en 1998 con la disruptiva Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y se consolidó en años posteriores con la Ley General Tributaria y sus retoques sucesivos. ¿Dónde quedan ahora las garantías del contribuyente frente al ius puniendi del Estado, en caso de no presentación o presentación tardía del modelo 720?”*⁵.

Es el parecer, por demás, de algún miembro del propio cuerpo de inspectores de Hacienda, como DE LA TORRE DÍAZ, quien no tiene reparos en afirmar que *“hemos pasado de considerar que los contribuyentes sólo tienen derechos a que sólo tienen obligaciones: es la ley del péndulo. En la DBE –la declaración informativa de activos en el extranjero– esto se puede observar con claridad meridiana. El origen de esta obligación estuvo en el fracaso, bastante previsible, de la amnistía fiscal”*⁶.

Sobre el paralelismo entre esa malhadada amnistía fiscal –técnicamente, declaración tributaria especial de 2012 (o DTE)– y la nueva obligación informativa para activos en el exterior (también la llamaremos DBE), volveremos más adelante. En cualquier caso, resulta convencional que un claro ejemplo de esa tendencia legislativa hacia la restricción de derechos del ciudadano es, como se señalaba antes, la Ley 7/2012 de intensificación de la lucha contra el fraude, que con el sedicente objetivo de perseguir con mayor eficacia el fraude, ha dotado a la Hacienda Pública de ciertos instrumentos que pueden rebasar los mínimos derechos y garantías de que es merecedor todo contribuyente por el mero hecho de serlo.

Nos hallamos, siguiendo al profesor SÁNCHEZ PEDROCHE, *“ante un conjunto de medidas fuertemente estatistas y represivas (...) que responden exclusivamente a planteamientos administrativos de los elementos más aguerridos de la AEAT”*. Y es que, *“en el bosque de medidas represivas que se pretende presentar al Parlamento no apreciamos*

2 NAVARRO SANCHÍS, Francisco José: *“¿Se acuerdan de los derechos y garantías?”*, pág. 3.

3 Sentencia del Tribunal Supremo, Sección 2ª, de 19 de noviembre de 2012, en recurso en interés de ley número 1215/2011, acerca del conocido como debate del ‘tiro único’ o, por mejor decir, sobre la posibilidad de reiteración sin límite de actos de liquidación tributaria por parte de la Administración Tributaria.

4 JIMENA QUESADA, Luis: *“Interés de ley versus desinterés constitucional y europeo: a propósito de la STS de 19 de noviembre de 2012 sobre reiteración de actuaciones tributarias”*, en la obra colectiva *La Justicia ¿un valor en decadencia?*, págs. 37-48.

5 URRENGOECHEA, Juan Alberto: *“Líneas rojas en la lucha contra el fraude fiscal”*, pág. 11.

6 TORRE DÍAZ, Francisco de la: *“La ley del péndulo”*, pág. 21. También lo ha manifestado otro actuario, SEOANE LÓPEZ, para quien *“conviene recordar el contexto en el que se diseñó –el formulario 720 que, como se reiterará, es a través del cual se vehicula el deber de informar sobre activos en el extranjero–, el 2012, año de aprobación de la última [esperemos] amnistía fiscal, pero también el acertado [sic] paquete de medidas antifraude de la Ley 7/2012. Se combinaron dos reformas de signo contrario: una normativa antifraude dura combinada con una amnistía fiscal muy beneficiosa para el defraudador”*. SEOANE LÓPEZ, Jesús: *“Modelo 720: buenos resultados por el mayor control”*, pág. 12.

ni una sola dirigida a corregir esta desviación en la actuación de los poderes públicos que es, por sí mismo, un verdadero incentivo al fraude (...) –en referencia al vía crucis que supone atajar judicialmente un conflicto tributario–⁷.

En este orden de cosas, una de las medidas más discutida y criticada ha sido, precisamente, la novedosa obligación de informar acerca de bienes y derechos en el extranjero que, más allá de su peculiar implementación y generalización a todo ciudadano con independencia de su nivel socio-económico o su nacionalidad de origen, conlleva unas consecuencias tan desastrosas en caso de incumplimiento, que chocan directamente tanto con varios principios y garantías de orden constitucional como con ciertas libertades comunitarias, pudiendo llegar a afectar a los derechos humanos.

Puede ser cierto, como apunta DE LA TORRE DÍAZ, que *“la DBE –declaración de bienes en el extranjero– está siendo un instrumento extraordinariamente útil en la lucha contra el fraude. El punto clave de la Administración de cualquier sistema fiscal es la información. Esta declaración ha proporcionado muchísima información que anteriormente la Administración Tributaria no tenía. Parte de esta información está produciendo ya ingresos, como alquileres e intereses que anteriormente no se declaraban. Otra parte de la información se utilizará en el futuro para controlar las rentas de los contribuyentes que se materializan en activos financieros o inmobiliarios en el extranjero.”⁸.*

En un sentido similar, SEOANE LÓPEZ hace referencia a la estadística resultante de la implantación del modelo: *“sumando lo declarado por primera vez en los tres años de vigencia del modelo 720, se han incorporado más de 21.600 millones de euros en cuentas, 11.000 millones en inmuebles y más de 91.700 millones en fondos, acciones y seguros.”⁹*

PEDREIRA también se remite a unas declaraciones emitidas el 6 de diciembre de 2012 por el Comisario Europeo de Fiscalidad y lucha contra el fraude fiscal, en las que cifra el dinero oculto al fisco en torno al trillón de euros¹⁰.

Y el propio Director General de la Agencia Tributaria ha asegurado que el modelo de información tributaria está resultando *“un importante instrumento”*, tras comparecer a mediados de 2015 en una rueda de prensa en la que aseguró que los contribuyentes habían declarado ya más de 126.300 millones de euros en bienes y derechos en el extranjero, tras incorporarse 1.889 millones en poco más de tres meses, en paralelo con un proceso de comprobación (masivo, hay que entender) de su incumplimiento, en el que 1.813 contribuyentes se sumaron como declarantes por primera vez de bienes y derechos en el extranjero¹¹. En fecha reciente, el Ministerio también remitía una nota de prensa en la que se anunciaba que, en el cuarto año de vigencia del modelo 720 –esto es, en 2016– los contribuyentes habían declarado por primera vez más de 13.700 millones de euros en bienes y derechos situados en el extranjero¹².

Es curioso, sin embargo, que otro miembro de la función pública, LÓPEZ LUBIÁN –quien viviera en primera persona la implementación inicial del modelo informativo de activos en el exterior, siendo el protagonista de un video aportado a la Comisión Europea como muestra de sedicente proporcionalidad de la AEAT, en un procedimiento de denuncia de la normativa iniciado por varios contribuyentes del que se hablará más adelante– declare sin ambages, que *“en realidad, la importancia de este nuevo modelo informativo en la prevención y lucha contra el fraude se mide, más que*

7 SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés: “Primeras y preocupantes impresiones sobre el Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude”, pág. 102.

8 TORRE DÍAZ, Francisco de la: “La ley del péndulo (y II): los vientos del cambio”. En el párrafo siguiente de este mismo artículo, habla de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero como de *“avance formidable (...) Si esta obligación hubiese estado en vigor cuando la Agencia Tributaria recibió la lista Falciani, se hubiese recaudado muchísimo más dinero; incluso aunque se hubiese optado por la claramente errónea decisión de enviar requerimientos y no iniciar directamente inspecciones”*.

9 SEOANE LÓPEZ, Jesús: *op.cit.*, pág. 12.

10 PEDREIRA MENÉNDEZ, José: “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, pág. 34.

11 Fuente: La Nueva España de 21 de agosto de 2015, página 41. Según esta noticia de prensa, de ese incremento total de 1.889 millones de euros de patrimonio foráneo adicional, 1.441 se corresponden con activos declarados de forma extemporánea del primer 720, correspondiente al estado del patrimonio exterior a 31 de diciembre de 2012. Por países, Suiza es el que tiene un mayor importe de patrimonio declarado por contribuyente, seguido de Andorra.

12 Nota de prensa de 25 de mayo de 2016, de la secretaria de prensa del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.