

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DECLARA CONTRARIA AL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA LA DECLARACIÓN DE BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO (MODELO-720)

El **Tribunal de Justicia de la Unión Europea**, en su **Sentencia de 27 de enero de 2022**, ha declarado que la legislación española que obliga a los residentes fiscales en España a declarar sus bienes y derechos situados en el extranjero **vulnera el Derecho de la Unión Europea**.

I.- ANTECEDENTES

La Ley 7/2012¹ estableció como medida de lucha contra el fraude fiscal la obligación para todos los contribuyentes, personas físicas o jurídicas residentes en España, de suministrar información a la Administración Tributaria sobre los bienes y derechos situados en el extranjero de los que sean titulares, beneficiarios o figuren como autorizados.

Esta Ley fue desarrollada en esta materia por el Real Decreto 1558/2012² y, con posterioridad, la Orden HAP/72/2013 aprobó el **Modelo 720**, a través del cual ha de realizarse el suministro de información (declaración) sobre los bienes y derechos en el extranjero.

Recordemos que la falta de presentación de la declaración, o su presentación incorrecta o extemporánea, lleva aparejadas las siguientes consecuencias:

- I. Sanción pecuniaria de **5.000 euros** por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien o derecho no declarados, que hubieran debido incluirse en la declaración o bien hubiesen sido incorporados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un **mínimo de 10.000 euros**.

No obstante, en caso de presentación de la declaración fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración Tributaria, la sanción se reduce significativamente, siendo de **100 euros** por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien o derecho, con un **mínimo de 1.500 euros**.

1 Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

2 Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

- II. La **imprescriptibilidad** de las rentas no declaradas materializadas en los bienes (cuentas, valores, inmuebles...) situados en el extranjero no incluidos en la declaración informativa. En concreto, establece la norma que se tratarán como ganancias de patrimonio no justificadas, que se integrarán en la base general del IRPF (tipo marginal entre el 45% y el 54%, en función de la Comunidad Autónoma de residencia) del período impositivo más antiguo entre los no prescritos³.

Ahora bien, no tendrá la consideración de ganancia de patrimonio no justificada cuando el contribuyente sea capaz de acreditar que estos bienes proceden de rentas declaradas, o bien de rentas generadas en períodos en los que el titular de los mismos no tuviese la condición de contribuyente por el IRPF (es decir, fuera no residente).

De esta forma, un contribuyente que, estando obligado a ello, no ha declarado determinados bienes en el Modelo 720, aun pudiendo justificar la tenencia de los mismos desde hace más de cuatro años, no podrá invocar nunca la prescripción de la ganancia patrimonial no justificada que se le pueda imputar derivada de la tenencia de esos bienes en el extranjero no declarados.

- III. El establecimiento en la normativa tributaria⁴ de un **régimen sancionador específico** para los supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas derivadas de la tenencia de bienes y/o derechos en el extranjero no declarados en el Modelo 720, dando lugar a la comisión de **una infracción tributaria**, que tendrá la consideración de **muy grave** y se sancionará con una **multa** pecuniaria proporcional del **150%** sobre la cuota resultante de la ganancia patrimonial no justificada.

En relación con este régimen sancionador, es importante tener en cuenta que la **Dirección General de Tributos**, en contestación a **Consulta Tributaria de 6 de junio de 2017 (V1434-17)**, ha señalado que no procederá la aplicación de la sanción (150%) en aquellos supuestos en los que el contribuyente, de forma voluntaria, proceda a regularizar su situación tributaria, mediante la presentación de declaración complementaria en la que incluya la ganancia no justificada de patrimonio.

Como se puede apreciar, la normativa española establece consecuencias muy graves derivadas del incumplimiento o incorrecto cumplimiento de las obligaciones de información respecto a los bienes y derechos situados en el extranjero, lo que llevó a **denunciar esta situación ante la Comisión Europea**.

Pues bien, a raíz de la denuncia, en noviembre de 2015, la **Comisión Europea** incoó **procedimiento de infracción contra España por incumplimiento de la normativa comunitaria**, procedimiento que terminó con un **Dictamen** motivado (infracción nº 2014/4330) de la Comisión dirigido al Reino de España, de 15 de febrero de 2017. En dicho Dictamen la Comisión señaló que la normativa española relativa a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero restringe las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) e instó a España a su modificación.

Finalmente, en octubre de 2019 la Comisión interpuso **recurso** ante el **Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)** solicitando que se declarase que España había incumplido las libertades fundamentales del Tratado de la Unión Europea.

II.- SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Con fecha de **27 de enero de 2022**, el **Tribunal de Justicia de la Unión Europea**, resolviendo el recurso planteado por la Comisión, ha dictado **Sentencia** en la que concluye que **la normativa que obliga a los residentes fiscales en España a declarar los bienes y derechos situados en el extranjero es contraria al Derecho de la Unión Europea**.

³ La Ley del Impuesto sobre Sociedades contiene una norma similar aplicable en aquellos supuestos en los que el titular de los bienes o derechos en el extranjero es una persona jurídica.

⁴ Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

En efecto, la Sentencia considera que **España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del principio de libre circulación de capitales**, indicando que la obligación de presentación del Modelo 720 y las sanciones derivadas del incumplimiento o del cumplimiento imperfecto o extemporáneo de dicha obligación, establecen una diferencia de trato entre los residentes en España en función del lugar de localización de sus activos, que puede disuadirles de invertir en otros Estados, así como impedirles o limitar sus posibilidades de hacerlo.

Si bien el Tribunal entiende que esta restricción podría estar justificada como instrumento de control y lucha contra el fraude fiscal, señala que la eventual justificación de dicha restricción requiere, además, que la misma sea proporcionada y no vaya más allá de lo necesario para la consecución de los objetivos perseguidos.

Pues bien, es ahí donde el Tribunal considera que se produce la vulneración del principio de libre circulación de capitales, es decir, en las **desproporcionadas** consecuencias que el incumplimiento o cumplimiento incorrecto de las obligaciones de información de los bienes o derechos localizados en el extranjero acarrearán a los titulares de los mismos, que se manifiestan en:

- I. La imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no declaradas derivadas de los bienes o derechos situados en el extranjero;
- II. La sanción del 150% sobre la cuota tributaria procedente de la ganancia no declarada; y
- III. Las sanciones pecuniarias que tengan lugar por la no presentación o presentación imperfecta o extemporánea del Modelo-720.

Ahora bien, es importante poner de manifiesto dos aspectos que no podemos pasar por alto:

- I. Que la Sentencia no considera que la normativa española no pueda exigir que se informe a la Administración de la tenencia de bienes o derechos situados en el extranjero, lo que muy probablemente lleve a que el Modelo 720, de declaración de bienes y derechos en el extranjero se mantenga (de hecho, la obligación de informar no ha sido declarada contraria a derecho comunitario), aunque se modifique la normativa que regula las consecuencias derivadas de su falta de presentación o presentación incompleta o extemporánea; y
- II. Que la Sentencia, aun señalando expresamente que no puede haber imprescriptibilidad de las ganancias derivadas de los bienes no declarados, deja abierta la puerta para que el legislador español establezca un periodo de prescripción ampliado para estos supuestos, siempre que dicha ampliación no vaya más allá de lo necesario para conseguir el objetivo de luchar contra el fraude fiscal.

A pesar de todo ello, no podemos olvidar que, tal y como hemos indicado más arriba, la **obligación de presentar el Modelo 720 continúa en vigor**, si bien se encuentran en fase de tramitación parlamentaria una serie de modificaciones de normas tributarias para adaptar a la Sentencia la normativa reguladora de la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero y muy especialmente las consecuencias derivadas de su incumplimiento.

En concreto, el legislador ha aprovechado un Proyecto de Ley⁵ con contenido fiscal, que se encontraba ya en fase de tramitación parlamentaria, para incorporar, vía enmiendas en sede del Senado, las modificaciones oportunas en las normas que hasta ahora regulan las consecuencias derivadas de la falta de cumplimiento de la obligación de declarar los bienes y derechos en el extranjero.

Estas enmiendas han sido aprobadas e incorporadas al texto del Proyecto de Ley, que el pasado 16 de febrero fue aprobado por el pleno del Senado y que se encuentra, a fecha de cierre de la redacción de esta nota, pendiente de aprobación definitiva por el Congreso y, en su caso, de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE), que se prevé que se produzca en los próximos días.

5 Proyecto de Ley por el que se modifican la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en relación con las asimetrías híbridas

A modo de resumen, las modificaciones incorporadas a través de este Proyecto de Ley, pendiente de aprobación definitiva, son las siguientes:

- Modificación de los artículos 39.2 de la Ley del IRPF y 121.6 de la Ley del IS, eliminando la imprescriptibilidad de la ganancia patrimonial no justificada derivada de los bienes o derechos en el extranjero no declarados.
- Modificación de la Ley 7/2012, derogando las Disposiciones adicionales primera y segunda en las que se establecía la sanción del 150% sobre la cuota correspondiente a la ganancia no justificada de patrimonio.
- Modificación de la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley General Tributaria, eliminando su apartado 2, en el que se regulan las sanciones pecuniarias derivadas de la falta de presentación de la Declaración o su presentación inexacta o de forma extemporánea.

Por lo tanto, de aprobarse definitivamente estas modificaciones, si bien no se eliminaría la obligación de presentar el Modelo 720 (declaración de bienes y derechos en el extranjero), lo cierto es que nos encontraríamos con un Modelo 720 totalmente "descafeinado", en la medida en la que la falta de presentación del mismo o su incorrecta presentación únicamente implicaría el incumplimiento de una obligación de carácter formal a la que se aplicaría el régimen sancionador que, con carácter general, establece la Ley General Tributaria.

Por último, señalar que, aunque habría que analizar la situación particular de cada contribuyente afectado, la Sentencia podría llevar a la anulación de las sanciones impuestas por la Administración Tributaria por la falta de presentación o presentación incorrecta o extemporánea del Modelo 720, así como a impugnar aquellas declaraciones del IRPF o, en su caso, del Impuesto sobre Sociedades en las que se hubiera declarado una ganancia patrimonial no justificada que a la fecha de la declaración estuviera prescrita.

Asimismo, la Sentencia parece abrir la vía a regularizar aquellas situaciones de contribuyentes con bienes no declarados situados en el extranjero, siempre y cuando se pudiera acreditar que los mismos fueron adquiridos en un momento anterior al período de prescripción.

A los efectos oportunos, se hace constar que el presente documento no constituye asesoramiento fiscal o jurídico, sino que su contenido es meramente informativo. BBVA ni ninguna entidad de su Grupo asume responsabilidad por las actuaciones o decisiones que puedan realizarse o tomarse basadas en el contenido de este documento, advirtiéndole expresamente, que debe consultar con su asesor fiscal y/o jurídico cualquier decisión que quiera adoptar.