



Enero 2022

Departamento de Derecho Fiscal

EL QUE AVISA NO ES TRAIADOR. MODELO 720: PUNTO DE PARTIDO PARA LA COMISIÓN EUROPEA

Mediante escrito de requerimiento de 20 de noviembre de 2015, la Comisión Europea advirtió a las autoridades españolas sobre la incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de ciertos aspectos relativos a la obligación impuesta a los residentes en España de declarar sus bienes o derechos situados en el extranjero a través del denominado modelo 720 (Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero) ya que las consecuencias aparejadas al incumplimiento de dicha obligación resultaban desproporcionadas con respecto al objetivo que, en principio, perseguía la legislación española.

Comenzaba así un largo partido entre la Comisión Europea y España, que llevó a la interposición por la primera ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), el 23 de octubre de 2019, del correspondiente recurso por incumplimiento. Partido que ha concluido a favor de la Comisión Europea con la Sentencia de 27 de enero de 2022, dictada en el asunto C-788/19, y donde el TJUE ha declarado que la norma española que obliga a los residentes fiscales en España a declarar sus bienes en el extranjero es contraria a Derecho.

Por lo tanto, tras la lectura de esta Sentencia, en principio, los contribuyentes residentes fiscales en España podemos sentirnos muy satisfechos y relativamente aliviados.

Satisfechos, porque la Sentencia confirma que el legislador español, al regular las consecuencias del incumplimiento o del incumplimiento imperfecto o extemporáneo de esta obligación de información ha vulnerado el principio de libertad de capitales al establecer una diferencia de trato a los residentes en España con bienes en el extranjero, obligación que puede disuadirles de invertir en otros estados miembros, impedirles hacerlo o limitar sus posibilidades de hacerlo, lo que constituye una restricción a la libre circulación de capitales.

El TJUE razona su conclusión en los tres aspectos siguientes de la regulación española:

1.- Presunción de las rentas no declaradas como "ganancias patrimoniales no justificadas", sin posibilidad, en la práctica, de alegar prescripción. Si bien es cierto que el TJUE no considera desproporcionada esta presunción, pues el contribuyente puede destruirla, sí que considera desproporcionado el efecto de imprescriptibilidad a favor de la Administración Tributaria, lo que vulnera el principio de seguridad jurídica, máxime tratándose de una obligación declarativa.

2.- Sanción proporcional del 150% del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de los bienes o derechos poseídos en el extranjero y que

puede acumularse con sanciones de cuantía aplicables a cada dato o conjunto de datos. El TJUE considera este tipo, 150%, extremadamente represivo, pudiendo dar lugar a situaciones en las que las cantidades exigidas por la Agencia Tributaria al contribuyente superen el 100% del valor de los bienes en el extranjero.

3.- Sanción fija por dato o conjunto de datos. El TJUE declara excesivo el importe de estas sanciones que, se pueden sumar a las del punto 2 anterior, cuando se trata de obligaciones declarativas o puramente formales, siendo más severas que las previstas en el régimen sancionador general para infracciones similares.

Y estamos relativamente aliviados, porque España está obligada a adaptar la normativa reguladora de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (720) a la Sentencia dictada por el TJUE a la mayor brevedad posible. De hecho, en caso de que la Comisión estime que España no ha llevado a cabo dichas modificaciones, podrá someter el asunto de nuevo al TJUE a fin de imponer a España el pago de una sanción pecuniaria.

Ahora bien, a nuestro entender los efectos de esta Sentencia deberían ser los siguientes:

1) Para los ejercicios 2021 y siguientes

- La obligación que asiste a los contribuyentes con residencia fiscal en España de declarar sus bienes y derechos en el extranjero no ha desaparecido. Por lo tanto, persistiría la obligación de presentar el modelo 720 correspondiente al año 2021 y cuyo periodo voluntario de declaración finaliza el 31 de marzo.
- La Administración está obligada a modificar el régimen sancionador por el incumplimiento total, el incumplimiento imperfecto o extemporáneo, no pudiendo ser las sanciones superiores a las contempladas por el incumplimiento de obligaciones similares en el territorio nacional.
- A la presunción de las rentas no declaradas como “ganancias patrimoniales no justificadas” se le han de aplicar las normas de prescripción general, esto es, cuatro años.

2) Para los ejercicios anteriores a 2021

- La Administración no podrá comprobar, liquidar y sancionar los ejercicios anteriores a 2021 aplicando la normativa vigente hasta la fecha.
- Las liquidaciones y sanciones dictadas por la Administración que no sean firmes por haber sido recurridas, deberán ser anuladas por el órgano encargado de resolver el recurso o reclamación interpuesto contra las mismas, y la Administración proceder a la devolución de los correspondientes ingresos indebidos.
- Las liquidaciones y sanciones que sean firmes, ya sea porque no se hubiesen recurrido o, porque habiendo sido recurridas, se hubiesen confirmado por el órgano administrativo o judicial correspondiente, podría quedarles la vía de presentar la pertinente reclamación de responsabilidad del estado legislador por vulneración del derecho europeo.