



ComentOEG, nº 59, 25 de febrero, 2022

Los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720)

El 27 de enero de 2022 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) pronunció una sentencia a propósito del régimen español de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero (asunto C-788/19), que enfrentaba a la Comisión Europea con el Reino de España¹. La sentencia ha declarado contrario al derecho de la UE el régimen sancionador anulado al incumplimiento y al cumplimiento defectuoso de las obligaciones declarativas de los bienes y derechos situados en el extranjero establecidas por España y cuya forma de cumplimiento se articulaba a través del modelo 720 de declaración aprobado por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas². Asimismo, la sentencia ha declarado contrario al Derecho de la Unión el régimen de prescripción establecido para las obligaciones tributarias derivadas de la percepción de las rentas que permitieron al contribuyente adquirir los bienes y derechos de contenido económico situados en el extranjero que no hayan sido declarados o lo hayan sido de forma defectuosa o incorrecta a través del modelo 720 en cumplimiento de esta nueva obligación declarativa, dado que dicho régimen de prescripción producía el efecto equivalente a una imprescriptibilidad de dichas obligaciones tributarias.

Aunque la Comisión Europea en su recurso ante el TJUE había alegado la infracción de distintas libertades comunitarias contempladas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (Acuerdo EEE), tales como la libre circulación de capitales, la libertad de establecimiento, la libre circulación de trabajadores y la libre circulación de personas en el territorio de la Unión, el Tribunal va a fundamentar su sentencia en aquella de las libertades de circulación garantizadas por los Tratados que considera más

pertinente o destacable en el caso concreto: la libre circulación de capitales garantizada en el art. 63 TFUE y en el art. 40 Acuerdo EEE. Para el Tribunal, la obligación que recae sobre los residentes fiscales en España de declarar los bienes o derechos situados en el extranjero mediante el modelo 720, se trate de personas físicas o de personas jurídicas y entidades, y las sanciones vinculadas al incumplimiento o al cumplimiento imperfecto o extemporáneo de dicha obligación, que no tienen equivalente en lo que respecta a los bienes y derechos situados en España, establecen una diferencia de trato entre los residentes en España en función del lugar de localización de sus activos.

Esta obligación, por tanto, puede disuadir a los residentes en España de invertir en otros Estados miembros o de mantener bienes e inversiones en los mismos, por lo que supone una restricción a la libre circulación de capitales. La cuestión que se plantea, entonces, es si esta restricción a la libre circulación de capitales que ocasiona la normativa española controvertida podría estar justificada en el objetivo de garantizar la eficacia de los controles fiscales y en la lucha contra el fraude fiscal. La conclusión del Tribunal es que sí estaría justificada, en la medida en que resulta adecuada para conseguir los objetivos de eficacia de la inspección tributaria y de lucha contra el fraude, aunque advierte que ya existen mecanismos de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad a nivel europeo que pueden cumplir eficazmente esta función³. Sin embargo, aunque la medida pueda estar justificada desde el punto de vista del logro de esos objetivos, la misma debe ser necesaria y proporcionada a tal fin, y aquí es donde el Tribunal concluye que tanto el régimen de prescripción mencionado, que conduce a la imprescriptibilidad de las obligaciones tributarias derivadas de las rentas percibidas para la adquisición

de los bienes y derechos situados en el extranjero que no han sido declarados en tiempo y forma, como todo el sistema de sanciones anulado al incumplimiento y al cumplimiento defectuoso son claramente desproporcionados, por excesivos para el cumplimiento de esos objetivos, ya que imponen graves consecuencias para los obligados tributarios. Por ello, el Tribunal declara contraria a la libre circulación de capitales la imprescriptibilidad de las obligaciones tributarias y todo el sistema de sanciones anulado al incumplimiento y cumplimiento defectuoso de esta obligación declarativa.

Había consenso en la doctrina desde que entró en vigor esta obligación declarativa de lo absolutamente desproporcionado de su régimen sancionador específico, tanto por lo que respecta a la multa variable (del 150 por 100 del valor defraudado) como, especialmente, respecto a las multas fijas previstas por no declarar los bienes o por aportar datos incorrectos o aportarlos fuera de plazo. Asimismo, constituía un clamor contra el modelo 720 el efecto de imprescriptibilidad de la obligación tributaria en caso de no cumplir de acuerdo con el plan previsto en la norma la obligación declarativa⁴.

Aunque la lucha contra la evasión y el fraude fiscal es un objetivo loable y tiene relevancia constitucional (art. 31 CE), y pese a haber reiterado la propia jurisprudencia del TJUE que es un objetivo imperioso de interés general, no podemos nunca olvidar la salvaguarda de los derechos y garantías de los contribuyentes en la consecución de tal objetivo. A este respecto, también recuerda la STJUE que existen otros mecanismos para que las autoridades fiscales de los distintos Estados de la Unión intercambien información fiscalmente relevante, sin necesidad de imponer sobre los propios contribuyentes pesadas y engorrosas obligaciones de información, cuanto menos, si van acompañadas de regímenes sancionadores absolutamente desproporcionados.

Esto es especialmente importante en el caso de los gerontoinmigrantes de retiro, ya que será habitual que conserven bienes, cuentas corrientes, activos, etc. en sus países de origen, también habiendo trasladado su residencia a un país como España para disfrutar de su retiro. Este tipo de obligaciones declarativas o de monitorización anual sobre los bienes y derechos

situados en el extranjero para este tipo de personas (que, lógicamente, no entran en el perfil clásico del defraudador fiscal que esconde bienes en otras jurisdicciones fiscales en un intento de hacerlos opacos al Fisco), supone un obstáculo fiscal a la hora de adoptar la decisión de cambiar de país de residencia o, una vez adoptada esta decisión, puede influir negativamente en la elección del país de destino para disfrutar del retiro, pues tales obligaciones informativas incrementan a) la presión fiscal indirecta que van a soportar en el país de destino y b) su posible vulnerabilidad institucional⁵.

La reacción del Gobierno de España a la STJUE sobre el modelo 720 no se ha hecho esperar. Aprovechando la tramitación parlamentaria del Proyecto de ley por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas, ha introducido una serie de enmiendas por las que se elimina el régimen sancionador específico, así como la imprescriptibilidad de las obligaciones tributarias ligadas a la no presentación o a la presentación incorrecta o extemporánea del modelo 720⁶. Por tanto, a partir de la entrada en vigor de estas modificaciones, que el Gobierno espera que se produzca antes del 31 de marzo, fecha en la que finaliza el plazo para presentar el modelo 720 correspondiente al ejercicio 2021, se aplicará el régimen sancionador general previsto en la Ley General Tributaria y se aplicará, asimismo, la prescripción de cuatro años prevista con carácter general para las obligaciones tributarias.

Desde que se promulgó la STJUE se han incrementado en los despachos profesionales de abogados las consultas de contribuyentes que desean presentar el modelo 720 para regularizar la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero cuya declaración no hicieron en tiempo y forma, habida cuenta del limbo legal en el que está el régimen sancionador y la imprescriptibilidad de la obligación tributaria y, además, teniendo en cuenta que el nuevo régimen que se propone no incurre ya en las graves consecuencias sancionadoras y, sobre todo, de imprescriptibilidad que el anterior⁷. Con ello, curiosamente, la Administración tributaria española va a recibir una avalancha de



información sobre bienes y derechos situados en el extranjero de residentes fiscales en España que, a partir de aquí, podrá generar nuevos ingresos tributarios. Otro efecto de la STJUE es la reclamación de la devolución de las sanciones impuestas en estos años de vigencia del modelo 720. Aquí no habrá problema en reclamar y obtener la devolución de aquellas sanciones que no hayan adquirido firmeza (porque estén recurridas en los tribunales ordinarios); la cuestión más polémica se plantea respecto a las sanciones que sí hayan adquirido firmeza, por ejemplo, porque no se recurrieron. En este último caso, resulta de un gran interés una reciente Sentencia del Tribunal Supremo, que abre la vía de un procedimiento especial de revisión: la revocación de actos tributarios, que puede tener aplicación en este caso⁸. En cualquier caso, parece que el modelo 720 va a seguir centrando la atención de los contribuyentes y de los expertos todavía hasta que se terminen aclarando definitivamente todas las consecuencias de la Sentencia del TJUE.

Andrés García Martínez

Profesor Titular (acreditado a Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. (UAM)



¹ La Sentencia está disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62019CJ0788&from=es>.

² Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimotercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo, y el procedimiento para su presentación (BOE de 31 de enero de 2013).

³ El Tribunal, implicitamente, se está refiriendo a la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y a otros instrumentos internacionales dispuestos para el intercambio de información con trascendencia tributaria.

⁴ Véase el temprano trabajo de H. López López, "Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del derecho de la UE y de la Constitución", *Estudios Financieros*, 2013, 368: 5-48.

⁵ Significativamente, Italia ha eximido a las personas que perciban una pensión de fuente extranjera y que trasladan su residencia a determinadas zonas del país de dos impuestos ligados a la tenencia de inmuebles y otros activos financieros en el extranjero.

⁶ El Pleno del Senado de 15-02-2022 ha aprobado las enmiendas en cuestión, introducidas por el Grupo Socialista en el Senado, y el proyecto de ley queda pendiente de su aprobación definitiva en el Congreso.

⁷ Véase J. Portillo, "La anulación de las multas por bienes en el extranjero eleva las regularizaciones", *Expansión*, 16-02-2022, p. 28.

⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 9-2-2022, que reconoce la posibilidad de que el contribuyente pueda instar el inicio de un procedimiento de revocación.