



Universidad Miguel Hernández

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

Máster Universitario en Asesoría Fiscal

Trabajo Fin de Máster

Aspectos problemáticos de la declaración informativa sobre bienes y
derechos situados en el extranjero

Curso académico 2021-2022

Alumna: Anna Deryusheva

Tutora: Laura Soto Bernabeu



Máster Universitario
en Asesoría Fiscal

RESUMEN

La clave de presente trabajo se centra en la reciente sentencia de Tribunal Europeo del 27 de enero de 2022 con su siguiente modificación de la normativa publicada en la Ley 5/2022 de 9 de marzo y las consecuencias derivadas de ello.

Brevemente se explicará el largo recorrido cronológico empezando por el año 2012 con la aprobación de declaración tributaria especial, que ha sido la “zanahoria” que anunciaba la llegada de “palo” - la controvertida obligación informativa sobre bienes y derechos foráneos, junto su propio y severo régimen sancionador.

La obligación que nace como la respuesta inminente en la lucha contra el fraude fiscal de un país envuelto en la crisis económica global con las arcas sin fondos de Estado sin efectivos intercambios de información entre los Estados.

Esta obligación de información resultó ser una aberración, porque en la práctica no afectaba solamente a grandes defraudadores sino, sobre todo, a modestos ahorradores y a muchos extranjeros residentes en España.

Mientras el mundo tributario se envuelve en el estudio de la normativa, en el entendimiento de datos sin fin a suministrar y calificar, aparece el quijote manchego de Ciudad Real, el abogado fiscalista cuyo nombre es Alejandro del Campo, dispuesto a empezar la batalla con los molinos de viento de Administración Pública, más tarde acompañado por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). Español, que ha tenido que denunciar a su propio país, en el que los únicos delitos que no prescriben son el genocidio, el terrorismo y no presentar en plazo una simple declaración informativa sobre bienes y derechos sitios fuera de España a Administración Tributaria.

El atrevimiento mereció la pena, aunque han tenido que pasar 5 años desde la introducción de la normativa controvertida hasta la emisión de Dictamen motivado de la Secretaria General de la Comisión Europea y 10 años hasta pronunciamiento de Tribunal de Justicia de la Unión Europea con la sentencia abrumadora derogando el desproporcionado régimen sancionador, asociado al incumplimiento o cumplimiento

defectuoso de la declaración de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

ABSTRACT

The key point of this project is focused on the recent judgment of the European Court of January 27th, 2022, and the following modification of the regulations published in Law 5/2022 of March 9 and the consequences which derived from it.

The long chronological journey will be briefly explained starting in 2012 with the approval of the special tax declaration, which has been the "carrot" that announced the arrival of "stick" - the controversial information obligation on foreign goods and rights together with its own severe sanctions' regime.

The obligation that arises as the imminent response in the fight against tax fraud in a country involved in the global economic crisis and without effective exchange of information mechanisms between different States. This obligation turned out to be an aberration, because in practice it did not only affect large fraudsters but also modest savers and many foreigners residing in Spain.

While the tax world is involved in the study of the regulations, in the understanding of endless data to provide and qualify, the Quixote from La Mancha from Ciudad Real appears, the tax lawyer whose name is Alejandro del Campo, ready to start the battle with the Windmills of Public Administration, later joined by the Spanish Association of Tax Advisors (AEDAF). A Spanish, who has had to start a procedure against his own country, in which the only crimes that do not prescribe are genocide, terrorism and not submitting a simple informative declaration on assets and rights located outside of Spain to the Tax Administration within the deadline.

The audacity was worth it, although 5 years have passed from the introduction of the controversial legislation until the issuance of the Reasoned Opinion of the Secretary General of the European Commission and 10 years until the pronouncement of the Court of Justice of the European Union with the sentence overwhelmingly repealing the sanctioning regime, which was introduced in case of non-compliance and default

compliance with the informative model for declaration of assets and rights located abroad.



ÍNDICE

Abreviaturas.....	8
1. Introducción.....	9
2. La declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Modelo 720).....	10
2.1. 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 fraude.	11
2.2. Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre y Orden HAP/72/2013, de 30 de enero. Desarrollo del régimen jurídico aplicable.	15
2.3. Visión general: ámbito de aplicación, carácter informativo	15
2.3.1. ¿Quiénes son los obligados a presentar?	16
2.3.2. Contenido de la información a suministrar en la declaración.	17
2.3.3. ¿Cómo se presenta el modelo 720?	21
2.3.4. Plazo de presentación.	21
3. Régimen sancionador aplicable al modelo 720	22
3.1. Sanciones por presentaciones extemporáneas, presentaciones incompletas o inexactas.....	22
3.2. Imprescriptibilidad.....	24
3.3. Sanción del 150% aplicable en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.	26
4. Conclusiones de Abogado General Sr. Henrik Saugmandsgaard.....	27
4.1. Conclusiones sobre las libertades en cuestión.	27
4.2. Conclusiones sobre la proporcionalidad de la normativa controvertida.....	28
4.2.1. Sobre la calificación de los activos como ganancias patrimoniales no justificadas sin posibilidad de invocar la prescripción.....	28
4.2.2. Sobre la multa proporcional del 150 %.....	29
4.2.3. Sobre las multas fijas	30
4.3. Sentencia de Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022	31

4.3.1. Análisis de la sentencia	31
4.3.2. Sobre la existencia de una restricción de la libre circulación de capitales y su posible justificación	32
4.3.3. Sobre la proporcionalidad de la calificación de los activos poseídos en el extranjero como «ganancias patrimoniales no justificadas», sin posibilidad de acogerse a la prescripción	33
4.3.4. Sobre la proporcionalidad de la sanción del 150% en caso de regularización extemporánea	35
4.3.5. Sobre la proporcionalidad de las multas de cuantía fija.....	36
5. Consecuencias derivadas de la sentencia de Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022	39
5.1. Cambios en el régimen sancionador. Modificación normativa aprobada por la Ley 5/2022 de 9 de marzo, 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.....	39
5.1.2. Régimen sancionador de los artículos 198 y 199 de la LGT	42
5.2. Mantenimiento de la obligación de declarar.....	44
5.3. Las opciones de los contribuyentes a los que se les aplicó el régimen sancionador anteriormente en vigor	45
5.3.1. Regularización de bienes no declarados en los ejercicios anteriores.....	45
5.3.2. Contribuyentes en curso de un procedimiento de comprobación o inspección tributaria	46
5.3.3. Contribuyentes con deudas tributarias abonadas en los procedimientos abiertos en vía administrativa o judicial.....	47
5.3.4. Contribuyentes con deudas tributarias abonadas de los ejercicios no prescritos y prescritos.....	49
6. Consideraciones finales	53
7. Bibliografía.....	58
8. Anexo normativo	60

8.1. Normativa española	60
8.2. Normativa europea.....	61
9. Anexo jurisprudencial.....	62
9.1. Doctrina administrativa española.....	62
9.2. Jurisprudencia europea.....	62
10. Webgrafía	62



ABREVIATURAS

AEEE: Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo

CE: Comisión Europea

DA: Disposición Adicional

DGT: Dirección General de Tributos

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

HAP: Hacienda y Administraciones Públicas

LGT: Ley General Tributaria

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

RD: Real Decreto

UE: Unión Europea



1. Introducción

El presente Trabajo Fin de Máster tiene por objeto analizar la problemática obligación de declarar bienes y derechos situados en el extranjero, cuyo nacimiento se produjo como una medida para la prevención y lucha contra el fraude fiscal, y su injusto régimen sancionador. Tras la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera), de 27 de enero de 2022, en el asunto C-788-19, el peso de trabajo se acentuará en análisis de dicha sentencia y de sus consecuencias. En especial, se examinará la modificación introducida en su normativa reguladora y las posibilidades de los obligados tributarios una vez confirmada la desproporcionalidad del citado régimen sancionador.

En los primeros apartados se expondrán los antecedentes que llevaron al surgimiento de la normativa controvertida.

En los siguientes explicaremos en qué consiste la mencionada declaración informativa y qué obligados tributarios afecta. Profundizaremos en el régimen sancionador aplicable, tan criticado por numerosos juristas del país y por diferentes Asociaciones de Asesores Fiscales.

Una vez explicado lo anterior, procederemos con el análisis de las conclusiones del Abogado General sobre el régimen sancionador aplicable al modelo 720 y sus propuestas de estimación parcial de las cuestiones planteadas por la Comisión Europea.

Tras ello, analizaremos y desgranaremos las consecuencias derivadas de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera), de 27 de enero de 2022, que ha conllevado una modificación en el régimen sancionador específico aplicable a la obligación informativa de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero. Una vez realizado lo anterior, también plantearemos posibles opciones para los contribuyentes según las circunstancias de cada uno: contribuyentes que se deciden a regularizar voluntariamente su situación tributaria; los que se encuentran inmersos en procedimientos de comprobación o inspección; los contribuyentes con deudas tributarias abonadas en los procedimientos abiertos en vía administrativa o judicial; y

los obligados tributarios con deudas abonadas de los ejercicios no prescritos y prescritos y sus posibilidades de instar a la reclamación de responsabilidad patrimonial.

2. La declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Modelo 720)

Antes de profundizar sobre el establecimiento de la obligación informativa sobre bienes y derechos situados fuera de nuestras fronteras, vamos a exponer brevemente el contexto en el que esta norma fue implementada.

En el año 2012 se aprobó la declaración tributaria especial (DTE), que brindaba la posibilidad de regularizar los bienes o derechos cuya titularidad no correspondiera con las declaraciones presentadas en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, en Impuesto sobre Sociedades o en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. El propósito de dicha “amnistía fiscal”, en primer lugar, consistía en habilitar un periodo de gracia para permitir a los contribuyentes que regularizasen espontáneamente su situación tributaria, y, en segundo lugar, conseguir que, a partir de este momento, esos contribuyentes cumplieran en tiempo y forma con sus obligaciones tributarias.

La aprobación de la DTE fue mediante Disposición Adicional 1ª del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (RDL 12/2012); que posteriormente se modificó mediante Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, y desarrollada mediante la Orden HAP/1182/2012¹, de 31 de mayo (Orden HAP/1182/2012).

A través del modelo 750 se permitía regularizar la situación de los obligados tributarios sujetos a IRPF, IS e IRNR que, a fecha de 31 de diciembre de 2010, eran titulares de bienes o derechos que no se correspondían con las rentas declaradas. Para

¹Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación.

ello, debían presentar la correspondiente declaración e ingresar un importe equivalente al 10% de su valor de adquisición, no procediendo a su aplicación de sanciones, intereses o recargos.

La presentación de la declaración tributaria especial, más el ingreso de deuda anteriormente descrita, suponía que debían entenderse regularizadas las rentas, que no excedieran del importe declarado y que, además, se correspondieran con la adquisición de los bienes o derechos objeto de la DTE. Junto a ello, el importe declarado se calificaría como la renta declarada, a los efectos previstos en el artículo 39 de la Ley del IRPF (ganancias patrimoniales no justificadas) y en el artículo 134 de la Ley del IS (bienes o derechos no contabilizados o no declarados).

Ese mismo año se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, objeto de este trabajo. Como hemos podido comprobar, esta declaración tributaria especial se configuró como una última oportunidad para que los contribuyentes se pusieran al día con sus obligaciones tributarias. En caso contrario, en los próximos meses deberían cumplir con la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, cuyo incumplimiento llevaba aparejado la aplicación de un durísimo régimen sancionador. Esta situación es la que, más tarde, numerosos autores calificarían como una aplicación de la teoría “del palo y zanahoria”.

2.1. 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 fraude

Ante una economía cada vez más globalizada, la difícil situación de crisis económica de los años 2012 – 2018 producida en todo el mundo y la inminente necesidad de refuerzo de acciones para la prevención y la lucha contra el fraude fiscal, son los motivos que fundamentaron la aprobación 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 fraude.

En el apartado I de la exposición de motivos se explica que “esta ley contiene serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. La realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca”².

Las medidas aprobadas en la Ley 7/2012 pretendían abarcar varios objetivos, uno, el aumento cuantitativo y cualitativo de impuestos más destacados, como IVA, IRPF, IS, IIEE), y el segundo, la aprobación de nuevas medidas para el control efectivo sobre el fraude fiscal.

Entre ellas, se introdujo en la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria (LGT)³ la denominada obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Así, con la introducción de esta nueva Disposición Adicional se estableció una nueva obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero. La redacción de dicha obligación consiste en suministrar la siguiente información a la Administración tributaria.

El primer bloque de información a suministrar debe contener datos sobre las cuentas abiertas en el extranjero en las entidades bancarias o de crédito y en las que el obligado tributario fuera titular, beneficiario o persona autorizada.

El segundo bloque se refiere a información sobre las acciones o participaciones sociales en cualquier tipo de entidades jurídicas o en sus fondos propios, información sobre cesión de capitales propios a terceros, información sobre seguros de vida o invalidez, rentas vitalicias o temporales, y valores que han sido aportados para la gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, entre ellos los fideicomisos y “trusts” o masas patrimoniales.

Por su parte, el tercer bloque de información a proporcionar por medio de la citada obligación de información es la relativa a los inmuebles y derechos sobre los mismos situados fuera de España.

²Ley 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 fraude. Publicación nº261 BOE 30 de octubre de 2012.

³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Respecto de quiénes están obligados a declarar, debemos hacer referencia al primer punto de la DA 18ª, en él se determina que la citada obligación de información recae sobre aquellas personas que ostentan la titularidad jurídica de los citados bienes y derechos, pero también sobre aquellos que ostentan la titularidad real, lo que implica que esta obligación de información se extiende también a los autorizados, apoderados, usufructuarios, representantes o beneficiarios de tales bienes o derechos radicados en el extranjero⁴.

Con suministro de esta información a la Administración tributaria, esta última, podría contrastar si los obligados tributarios hubieran reflejado los mismos datos en sus correspondientes declaraciones de IRPF, Impuesto sobre Patrimonio o incluso en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Aunque el incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la obligación de información descrita no deriva necesariamente en la falta de ingreso de una deuda tributaria, el legislador establece el régimen sancionador específico para tales casos como la presentación incorrecta o extemporánea, la presentación con los datos falsos e, incluso, la presentación distinta a la forma telemática. Parte de este régimen sancionador se recogía en el punto dos de la DA 18ª el cual, como analizaremos más adelante, ha sido declarado contrario al Derecho de la Unión Europea.

Este régimen sancionador se completaba con el tercer apartado de la DA 18ª, en el que se determina que las leyes de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas en los casos de incumplimiento con la obligación de información sobre los bienes y derechos situados en el extranjero.

En este sentido, la propia Ley 7/2012, de 29 de octubre, mediante su artículo 3.2 y su artículo 4, introdujo un nuevo apartado 2º en el artículo 39 de la Ley del Impuesto

⁴Art. 1.17 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 fraude. Publicación nº261 BOE 30 de octubre de 2012

sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF)⁵ y un nuevo apartado 6º en el artículo 121 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁶.

De este modo, en el artículo 39.2 de la LIRPF se establecía que “en todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional 18ª de la Ley General Tributaria”. Por su parte, en el artículo 121.6 de la LIS se determinaba que, “en todo caso”, se entiende que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo sobre la obligación de información a que se refiere mencionada disposición.

Desde su entrada en vigor, la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero ha sido objeto de numerosas críticas debido, principalmente, al régimen sancionador aplicable en caso de incumplimiento o cumplimiento tardío o defectuoso. A modo de ejemplo, podemos citar a ALMAGRO MARTÍN que explicaba: “vivimos tiempos convulsos en este cada vez complejo mundo del Derecho tributario...Asistimos, atónitos a veces, resignados otras, por la forma en que se plasman estas formas...al nacimiento de nuevas figuras tributarias que palien la difícil situación de tesorería en que se encuentra nuestra Administración”⁷.

⁵ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

⁶ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁷ ALMARGO MARTIN, Carmen: “Mecanismos presuntivos como herramienta para la afloración de rentas: a vueltas con las ganancias no justificadas”. En *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2013 pág.57.

2.2. Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre y Orden HAP/72/2013, de 30 de enero. Desarrollo del régimen jurídico aplicable.

El desarrollo reglamentario de la nueva obligación a declarar se encuentra publicado en el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre⁸. En concreto, en los nuevos artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis se regula cómo deben ser declarados en la declaración informativa las cuentas situadas en entidades financieras, los bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, los valores, seguros y rentas depositadas, gestionadas u obtenidas fuera de España, estableciendo el plazo para el cumplimiento de dicho suministro de información, y los supuestos de obligatoriedad de las mismas.

En los sucesivos apartados procedemos a describir determinados aspectos de la declaración tales como sujetos obligados a presentarla, información a suministrar, contenido de la declaración, plazo, excepciones a la obligación de información, etc.,

Posteriormente, se produjo la publicación de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero⁹, mediante la que se aprueba un modelo 720 para dicha declaración informativa y se determina el lugar, la forma, el plazo y el procedimiento para su presentación.

2.3. Visión general: ámbito de aplicación, carácter informativo

Una vez expuesto brevemente el marco normativo aplicable a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, consideramos oportuno aportar una visión general sobre el modelo informativo de declaración y los bienes y derechos de los que hay que informar a la Administración.

⁸Real 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 1797/2008, de 3 de noviembre.

⁹Orden 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 decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.

2.3.1. ¿Quiénes son los obligados a presentar?

Esta obligación de suministro de información recae sobre las personas físicas, las personas jurídicas o entidades residentes en territorio español, también sobre las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, aunque carecen de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición¹⁰. Junto a ello, se determina que la obligación puede recaer sobre aquellos que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

En este sentido, debemos apuntar que, como bien resume SÁNCHEZ PEDROCHE, la obligación de declarar comprende no solo casos en los que se ostenta la titularidad jurídica de los bienes o derechos ubicados en el extranjero, sino también aquellos en que se es titular real de tales bienes e, incluso, otros supuestos en los que se ostente algún poder de disposición sobre dichos bienes, aunque no se fuese titular de los mismos, extendiéndose la obligación a representantes, apoderados, autorizados o beneficiarios de las cuentas bancarias situadas en el extranjero¹¹.

Como uno de los criterios importantes para estar sujeto a la obligación de declarar es la residencia fiscal en el territorio español, la aclaración sobre tal concepto podemos encontrar en el artículo 9 del IRPF¹² y artículo 8 del LIS¹³. En resumidas palabras, procedemos a especificar a los obligados tributarios: residentes en España, residentes en el extranjero teniendo condición de miembros de misiones diplomáticas españolas, miembros de oficinas consulares españolas con excepción de vicecónsules o agentes consulares, funcionarios en activo ejercientes en el extranjero.

¹⁰ Art.35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

¹¹ SANCHEZ PEDROCHE, José Andrés: “Modelo 720 o la flagrante vulneración del derecho comunitario”. En *Revista Contabilidad y tributación CEF*, núm.404, 2016, pág.61

¹² Véase art.9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

¹³ Véase art.8 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2.3.2. Contenido de la información a suministrar en la declaración

Para conocer la información a proporcionar mediante la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero debemos analizar los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del RD 1065/2007, de 27 de julio, en cuales se desarrollan el contenido de la citada obligación de información.

2.3.2.1. La obligación de informar sobre cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero

Como bien nos indica el artículo 42 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio¹⁴, uno de los primeros bloques de información debe contener datos sobre las cuentas abiertas en el extranjero en las entidades bancarias o de crédito, sean las cuentas corrientes, de ahorro, de depósito, aunque no hubiera retribución, y en las que el obligado tributario fuera titular, beneficiario o persona autorizada. La información requerida se completará con la denominación de la entidad bancaria y su domicilio, identificando completamente las cuentas, aportando datos sobre la apertura o cancelación. Finalmente, en caso de que hubiera concesión o revocación de la autorización sobre las mismas, se deberán declarar los importes de los saldos a fecha de 31 de diciembre y el saldo medio del último trimestre del año.

Según lo previsto en el apartado 4º del artículo 42 bis, se exonera de obligación a informar en los siguientes supuestos:

- cuando el obligado sea titular de las entidades a las que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado, por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo¹⁵.

¹⁴Artículo 42 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

¹⁵Art. 9.1 Ley de Impuesto sobre Sociedades: 1. Estarán totalmente exentos del impuesto:

- a) El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales.
- b) Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.
- c) El Banco de España, los Fondos de garantía de depósitos y los Fondos de garantía de inversiones.
- d) Las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social.
- e) El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las comunidades autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

- cuando en su conjunto los saldos de las cuentas bancarias a 31 de diciembre no superen los 50.000 euros, y cuando se concurra la misma circunstancia en relación con los saldos medios.
- y en lo sucesivo para los años siguientes, sólo será obligatoria cuando cualquiera de los saldos conjuntos de las cuentas hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto a la última declaración presentada.

2.3.2.2. La información a suministrar sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero

En el artículo 42ter se describe el contenido de la información a facilitar sobre las acciones o participaciones sociales en cualquier tipo de entidades jurídicas o en sus fondos propios, información sobre cesión de capitales propios a terceros, información sobre seguros de vida o invalidez, rentas vitalicias o temporales, y valores que han sido aportados para la gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, entre ellos los fideicomisos y “trusts” o masas patrimoniales.

La información comprenderá la razón social o denominación completa de la institución de inversión colectiva y su domicilio, así como el número y clase de acciones y participaciones y, en su caso, compartimiento al que pertenezcan, así como su valor liquidativo a 31 de diciembre.

La obligación de información regulada en este apartado se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real de las acciones y participaciones en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiese perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que se produjo la extinción.

f) Los restantes organismos públicos mencionados en las disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.

Junto a ello, en el apartado 3º del artículo 42 ter se determina el contenido de la obligación de declarar información sobre los seguros de vida o invalidez, indicando para ello su valor de rescate al final del año; y sobre rentas temporales y vitalicias, con la indicación de su valor de capitalización a fecha de 31 de diciembre, suministrando los datos relativos a la entidad jurídica y su domicilio y a la identificación del instrumento.

De nuevo, según lo previsto en el apartado 4º del artículo 42 ter, se exonera de obligación a informar en los siguientes supuestos:

- entidades con plena exención en el Impuesto sobre Sociedades, y las entidades residentes y establecimientos permanentes en España que tuvieron registrados en su contabilidad los valores, derechos, seguros y rentas.
- cuando los valores a declarar a 31 de diciembre no superen los 50.000 euros.
- y en lo sucesivo para los años siguientes, sólo será obligatoria cuando hubiese un incremento superior a 20.000 euros respecto a la última declaración presentada.

No obstante, a pesar de lo dispuesto en este último apartado, debemos tener presente que, en el caso de producirse la extinción de la titularidad a fecha de 31 de diciembre de la titularidad de los valores, derechos, acciones y participaciones, la presentación de declaración será obligatoria.

2.3.2.3. La información a suministrar sobre bienes inmuebles y derechos situados en el extranjero

Por último, el artículo 54 bis del RD 1065/2007 incluye la obligación a suministrar sobre titularidad de bienes inmuebles, sobre derechos reales de uso o disfrute y nuda propiedad, sobre multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo parcial, situados fuera de nuestras fronteras. El contenido de la información suministrada debe contener la tipología de inmueble, su ubicación, la fecha y valor de adquisición.

En caso de titularidad de contratos de multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo parcial, deberá indicarse la fecha de adquisición de tales

derechos y su valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio¹⁶.

Según lo previsto en el apartado 6º del artículo 54 ter, se exonera de obligación a informar en los siguientes supuestos:

- cuando el obligado sea titular de las entidades a las que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado, por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
- cuando el titular (obligado tributario) sea unapersona jurídica o un establecimiento permanente de no residentes en el territorio español, y lleven registro individualizado e identificado de dichos bienes en su contabilidad
- cuando el obligado sea unapersona física y desarrollen en España una actividad económica con la llevanza de contabilidad con registro de dicha documentación
- cuando el valor de inmueble o derecho sobre bien inmueble a declarar a 31 de diciembre no superase en su conjunto los 50.000 euros¹⁷.
- y en lo sucesivo para los años siguientes, sólo será obligatoria cuando hubiese un incremento superior a 20.000 euros respecto a la última declaración presentada

2.3.2.4. La información a suministrarsobre las monedas virtuales situadas en el extranjero

La última modificación en relación a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero se introdujo mediante la publicación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. A través de esta Ley se ha añadido un nuevo apartado d) en la DA 18ª de la LGT, en el que se establecela obligación de suministrar información sobre las monedas virtuales situadas en el

¹⁶Artículo 54 bis del Reglamento aprobado por el RD 1065/2007, de 27 de julio.

¹⁷Apartado 6 del artículo 54 bis del Reglamento aprobado por el RD 1065/2007, de 27 de julio.

extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.

Sin embargo, para la presentación de la declaración relativa al ejercicio 2021, la Agencia Tributaria publicó un aviso en su página web correspondiente al modelo informativo de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720), aclarando que, al no haberse publicado el desarrollo reglamentario, no había que declarar las monedas virtuales en dicha declaración informativa correspondiente al ejercicio 2021¹⁸.

2.3.3. ¿Cómo se presenta el modelo 720?

La forma de presentación del modelo informativo 720 se desarrolla en los artículos 4 a 6 de La Orden HAP 72/2013, que establece que la única forma válida de presentación es la vía telemática, con las condiciones y los procedimientos previstos en los artículos 5 y 6 de dicha Orden¹⁹.

Toda la información requerida debe unificarse en único modelo, debido a que la gestión del modelo es tan compleja, la Administración tributaria pone a disposición del contribuyente un programa de ayuda para facilitación de ficheros y garantizar su correcto envío.

2.3.4. Plazo de presentación

La presentación del modelo 720, «Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero», se realizará entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar²⁰, es decir, la

¹⁸<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/GI34.shtml>

¹⁹<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/GI34.shtml>

²⁰ Artículo 7 de la 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

información existente a fecha de 31 de diciembre de cada año. En este sentido debe señalarse que, si por razones técnicas no fuera posible efectuar la presentación por Internet en el plazo establecido, dicha presentación podrá efectuarse durante los tres días naturales siguientes al de finalización de dicho plazo.

3. Régimen sancionador aplicable al modelo 720

Con la introducción de esta obligación, el legislador en la misma Ley 7/2012, de 29 de octubre, en el apartado 2º de la DA 18ª introdujo el régimen sancionador aplicable en caso de incumplimiento de la obligación informativa a suministrar información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, que a su vez resulta incompatible con los artículos 198 y 199 de la Ley General Tributaria²¹.

En el presente apartado vamos a analizar el citado régimen sancionador que resultaba de aplicación en caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso con la mencionada declaración informativa, haciendo especial hincapié en la cuantificación desorbitada de las sanciones derivadas de tal incumplimiento. No obstante, como analizaremos más adelante, debemos tener presente que el citado régimen sancionador ha sido derogado tras la STJUE de 27 de enero de 2022.

3.1. Sanciones por presentaciones extemporáneas, presentaciones incompletas o inexactas

En el apartado 2º de la Disposición Adicional 18ª se calificaba como infracción tributaria muy grave, el no presentar en plazo, presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos declaración informativa, ampliando la misma calificación para las acciones de efectuar la presentación por los medios distintos a los informáticos y telemáticos, el caso en el que existiera tal obligación.

decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.

²¹ DA 18ª 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 fraude.

El precepto articulaba las mismas sanciones para cada uno de los tres bloques de bienes y derechos sobre los que existe obligación a informar y las dividía en dos grupos. El primer grupo comprendía las sanciones por incumplimiento de la obligación de informar. En estos casos la sanción consistía en una multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos no declarados, o declarados erróneamente, incompletos, inexactos o falsos, estableciéndose una cuantía mínima de 10.000€.

Y el segundo grupo comprendía las sanciones por presentaciones efectuadas fuera de plazo o efectuadas por medios distintos a los electrónicos, informáticos o telemáticos. En estos supuestos resultaba de aplicación una multa pecuniaria fija de 100€ por cada dato o conjunto de datos no declarados, existiendo un mínimo de 1.500€.

A modo de resumen, en el siguiente cuadro elaborado por la AEAT, pueden consultarse de forma esquemática los detalles de la aplicación del régimen sancionador que se recogía en el apartado 2º de la DA 18ª de la LGT.

Ejemplos de cuantificación de infracciones en modelo 720

INFRACCIÓN	Cuentas		Títulos, valores, seguros, rentas		Bienes, inmuebles y derechos reales	
	SANCIÓN	MÍNIMO	SANCIÓN	MÍNIMO	SANCIÓN	MÍNIMO
Presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos	5.000 € por dato o conjunto de datos	10.000€	5.000 € por dato o conjunto de datos	10.000€	5.000 € por dato o conjunto de datos	10.000€
No presentar en plazo	100 € por dato o conjunto de datos	1.500€	100 € por dato o conjunto de datos	1.500€	100 € por dato o conjunto de datos	1.500€
No presentar por vía telemática						

Fuente: AEAT (consultado 26/01/2022)

3.2. Imprescriptibilidad

Para analizar y comprender el régimen sancionador que resultaba de aplicación en caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso con la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, debemos hacer referencia a que la DA 2ª de la Ley 7/2012 regulaba la imputación temporal de ganancias de patrimonio no justificadas y rentas presuntas de los art.39.2 LIRPF y art.121.6 LIS. En ambos casos se producía la imputación de las ganancias derivadas del incumplimiento de la obligación de información “al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización”. En estos casos, únicamente era posible enervar la presunción cuando el contribuyente acreditase que la titularidad de los bienes o derechos correspondía con rentas declaradas, o con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por cualquiera de los dos impuestos.

Por lo que se interpreta que no existe limitación temporal a la renta que califica como ganancia no justificada, pasando a formar la parte de la base imponible del último ejercicio no prescrito.

Ambos de estos artículos estipulan una presunción sobre la “tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos” respecto de los que no se hubiera reflejado en el correspondiente modelo informativo en el plazo establecido. En la normativa de las personas físicas se establece que dichos activos “tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas”, pero en la renta de personas jurídicas “se entenderá que has sido adquiridos con cargo a renta no declarada”.

Como hemos comprobado, aunque ambos preceptos permiten al obligado tributario romper la presunción con la acreditación de rentas declaradas o con cargo a ingresos obtenidos en ejercicios en los que no hubiera tenido condición del contribuyente por los impuestos del IRPF o IS. Sin embargo, se elimina la posibilidad de enervar la presunción mediante prueba de que dichos bienes y derechos se habían adquirido con rentas obtenidas en ejercicios prescritos, lo que equivale a regular una especie de “imprescriptibilidad” en los casos en los que se produce el incumplimiento de la citada obligación de información.

Para concluir este apartado, cabe señalar el régimen sancionador tan durísimo y tan desproporcional impuesto en la declaración de carácter informativo, y me gustaría citar a DELGADO MARTÍNEZ en su obra “La problemática jurídica derivada de la obligación de los contribuyentes de informar a la hacienda pública española sobre sus bienes y derechos situados en el extranjero.” La referida Ley 7/2012 establece un régimen sancionar distinto y mucho más duro que el aplicable a quienes no realizan otras declaraciones similares en España, amén de la imprescriptibilidad de la deuda tributaria resultante.

Tal diferencia de trato es claramente perjudicial y discriminatoria para quien declara bienes y derechos en el extranjero; además, todo ello quiebra el derecho español y, también, incluso, el de la UE, por atentatorio en este último caso contra la libre circulación de personas y movimiento de capitales dentro del mercado único, amén de las propias libertades fundamentales de la UE²².

Las numerosas críticas sobre regulación no se han efectuado solo en el ámbito doctrinal, sino que la propia Comisión Europea emitió dictamen motivado el 15 de febrero de 2017 pidiendo a España que vele por que sus normas sobre los activos mantenidos en el extranjero sean proporcionadas y no incidan de forma indebida en las libertades comunitarias. En este sentido, de acuerdo con dicho dictamen, la Comisión considera que España tiene derecho de exigir a sus contribuyentes que notifiquen a las autoridades determinados activos que mantienen en el extranjero, pero las multas impuestas en caso de incumplimiento son desproporcionadas.

En este sentido, concluye la Comisión Europea que, como las multas son mucho más altas que las sanciones aplicadas en un contexto puramente nacional, la normativa puede disuadir a las empresas y a los particulares de invertir en el mercado único o desplazarse por él. Por ello, estas disposiciones son discriminatorias y entran en conflicto con las libertades fundamentales de la UE²³.

²² DELGADO MARTINEZ, Manuel Javier: “La problemática jurídica derivada de la obligación de los contribuyentes de informar a la hacienda pública española sobre sus bienes y derechos situados en el extranjero”. En *Revista Estudios Jurídicos*, núm. 21, 2021, pág.2

²³https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/MEMO_17_234

Expuesto cuanto antecede, en el siguiente aparatado analizaremos en profundidad las conclusiones del Abogado General y la esperada Sentencia de STJUE.

3.3. Sanción del 150% aplicable en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas

Finalmente, la misma Ley 7/2012 introduce la DA 1ª que establece una infracción tributaria del 150% que resultaba de aplicación en aquellos supuestos en los que resulta de aplicación el artículo 39.2 de la LIRPF o el artículo 121.6 de la LIS.

Según dicho precepto, la aplicación de lo previsto en el artículo 39.2 de la LIRPF o del artículo 121.6 de la LIS se consideraba una infracción tributaria muy grave y conllevaba la aplicación una multa pecuniaria proporcional del 150% del importe de la base de la sanción.

La base de la sanción en estos casos era la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior.

Adicionalmente, y a los efectos de determinar el cálculo de la base de la sanción, no se tienen en cuenta las cantidades pendientes de compensación, ni las deducciones, ni aplicaciones de ejercicios anteriores ni el ejercicio objeto de comprobación. De lo que podemos deducir, que la sanción no solo no guarda proporción con la cantidad que se deja de ingresar, sino que será superior a estas.

Y concluye esta DA estableciendo que dicha sanción será incompatible con los artículos 191 a 195 de la Ley 58/2003 LGT. Sobre este extremo, coincidimos con la opinión manifestada por numerosos autores que han considerado que dicha sanción establecida constituye una *lex specialis*, que desplaza la sanción general aplicable en estos casos según el artículo 191 LGT²⁴.

²⁴MACARRO OSUNA José Manuel: “Modelo 720, ¿El principio del fin?”. En *Revista Nueva Fiscalidad*, núm.3, 2021, pág. 258.

4. Conclusiones de Abogado General Sr. Henrik Saugmandsgaard

Antes de analizar la sentencia de Tribunal de Justicia de la Unión Europea, nos gustaría reflexionar sobre las conclusiones de Abogado General, publicadas pasado 15 de julio de 2021.

Los aspectos que la Comisión considera vulneradores del principio de libre circulación de capitales son tres, que coinciden con los tres elementos que integraban el régimen sancionador aplicable y que han sido analizados en los apartados anteriores. En primer lugar, la calificación de los activos no declarados o declarados fuera de plazo como ganancias patrimoniales no justificadas y su inclusión en la base imponible general con independencia de la fecha de adquisición de los activos (imprescriptibilidad). En segundo lugar, la imposición automática de una multa pecuniaria proporcional del 150 % calculada sobre la cuota resultante de la calificación anterior. Por último, la imposición de sanciones de cuantía fija de importes elevados.

4.1. Conclusiones sobre las libertades en cuestión

En su recurso por incumplimiento, la Comisión Europea alega que España ha vulnerado las cinco libertades establecidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: la libre circulación de personas (art. 21 del TFUE), la libre circulación de trabajadores (art. 45 del TFUE), la libertad de establecimiento (art.49 del TFUE), la libre prestación de servicios (art.56 del TFUE) y la libre circulación de capitales (art.63 del TFUE) y las correspondientes libertades previstas en el Acuerdo EEE.

Sin embargo, el Abogado General solamentecentra su análisis en la libre circulación de capitales (art. 63 TFUE y art.40 del Acuerdo EEE), alegando que según reiterada jurisprudencia, cuando una norma nacional guarda relación con varias libertades fundamentales, el Tribunal de Justicia la examina, en principio, a la luz de una sola de estas si consta que, en las circunstancias del asunto de que se trate, una de ellas es por completo secundaria respecto a la otra y puede ser considerada accesorio de esta. Asimismo, considera que la libre prestación de servicios y la libertad de establecimiento son secundarias con respecto a la libre circulación de capitales, también

se concluyen en la misma línea sobre la libre circulación de los trabajadores y de los ciudadanos europeos.

Tras analizar la norma en cuestión concluye el Abogado General que esta, sin duda alguna, supone una restricción de la libre circulación de capitales — por cuanto hace menos atractiva para los residentes fiscales en España la tenencia de bienes en el extranjero. Sin embargo, al considerar que dicha restricción podría encontrar su justificación en la lucha contra el fraude y la elusión fiscales, centra su análisis en si son o no proporcionales las normas del régimen sancionador.

4.2. Conclusiones sobre la proporcionalidad de la normativa controvertida

4.2.1. Sobre la calificación de los activos como ganancias patrimoniales no justificadas sin posibilidad de invocar la prescripción

La primera cuestión sobre la que se pronuncia es sobre las disposiciones contempladas en el artículo 39.2 de la LIRPF y en el artículo 121.6 de la LIS²⁵. En estos artículos se regulan las ganancias patrimoniales no justificadas y la presunción de obtención de rentas en caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso con la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, respectivamente. En ambos casos se elimina la posibilidad de que el contribuyente acredite que los bienes y derechos no declarados fueron adquiridos con cargo a rentas obtenidas en un ejercicio prescrito.

El Abogado General considera que, aunque no se puede establecer presunciones de supuesto fraude fiscal por mera existencia de un elemento en el extranjero, la Comisión no ha aportado suficientes pruebas sobre dicha cuestión. Sin duda la discusión de mayor entidad jurídica es la relativa al instituto de la prescripción²⁶.

El Gobierno español ha afirmado que no hay imprescriptibilidad, sino que el plazo de preinscripción comienza desde el momento que hay indicios de la renta y que, a su

²⁵ Art. 39.2 del LIRPF y art. 121. 6 de la LIS

²⁶ MACARRO OSUNA, José Manuel: “Modelo 720, ¿El principio del fin?”. En *Revista Nueva Fiscalidad*, núm.3, 2021 págs.269- 270.

parecer, los instrumentos de cooperación existentes no permitían obtener información completa sobre los derechos y bienes situados fuera del territorio español. Por su parte, la Comisión ha argumentado la existencia en la normativa europea sobre efectivo intercambio de información en materias financieras y fiscales.

La respuesta de Abogado General Sr. Henrik Saugmandsgaard rechazaba el argumento de que el principio de la *actio nata* evite la imprescriptibilidad, centrándose en la proporcionalidad de la medida. Sobre este extremo, propone al Tribunal de Justicia que estime parcialmente este motivo, afirmando que la infracción de la proporcionalidad solo se dará en las cuentas corrientes nuevas.

4.2.2. Sobre la multa proporcional del 150 %

El siguiente elemento del régimen sancionador que la Comisión considera contrario a la libre circulación de capitales es el de la multa proporcional del 150 % como consecuencia de la aplicación de lo previsto en el artículo 39.2 de la LIRPF o en el artículo 121.6 de la LIS, alegando que dicha sanción es la consecuencia de mera obligación informativa (modelo 720), y no puede considerarse por falta de tributación.

Dicha tesis se apoya y compara las consecuencias derivadas de la regularización espontánea de su situación tributaria por un contribuyente en el caso de aplicación del artículo 27 de LGT y cuando dicha regularización trata de corregir el incumplimiento previo de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en España. Junto a ello, hace comparación con las infracciones del artículo 191 de LGT que resultaría de aplicación en una situación meramente interna.

Considera el Sr. Saugmandsgaard, en los casos en los que resulta de aplicación el régimen sancionador objeto del presente trabajo, puede existir una situación de ocultación reiterada y sistemática de activos en la que sí que se puede aplicar dicha sanción. Sin embargo, propone al Tribunal de Justicia que estime parcialmente este segundo motivo, puesto que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo EEE al imponer una multa proporcional del 150 % en caso de incumplimiento de la obligación de

información relativa solo a las cuentas bancarias nuevas con independencia de la fecha de adquisición de los correspondientes activos.

4.2.3. Sobre las multas fijas

A pesar de que las alegaciones anteriores han sido aceptadas parcialmente según la opinión expresada por el Abogado General, el tercer motivo se estima en su totalidad. En este caso, considera el Abogado General que las multas controvertidas son tan elevadas que parecen desproporcionadas, sin que sea necesario distinguir aquí entre las diferentes categorías de bienes, aceptando así la comparación de cuantificación de misma índole de sanciones aplicables en una situación interna, en concreto, las recogidas en el artículo 198 de la LGT.

Así pues, si me parece evidente que las multas impuestas en relación con la categoría de las cuentas bancarias nuevas son desproporcionadas, dado que la Administración tributaria española ya dispone de tal información, considero que procede extraer la misma conclusión para las demás categorías de activos, habida cuenta de la cuantía muy elevada de las multas y del hecho de que las multas solo sancionan el incumplimiento de una obligación formal.

Por último, considera el Abogado General que el hecho de que, según la información del Gobierno español, estas multas puedan reducirse en virtud del principio de proporcionalidad no puede conducir a un resultado contrario. Añade en este sentido que es preciso observar que, en estos casos, una facultad discrecional de la Administración no basta para hacer desaparecer el incumplimiento resultante de la disposición adicional decimoctava, apartado 2, de la LGT²⁷.

Finalmente, debemos apuntar que, aunque las conclusiones del Abogado General no vinculan al TJUE, sí puede observarse que han influido en la decisión final. Como analizaremos en el apartado siguiente, el régimen sancionador aplicable en casos de incumplimiento o cumplimiento tardío o defectuoso ha sido declarado contrario a la libre circulación de capitales por no ser proporcional a la finalidad que se persigue.

²⁷ Véase la Sentencia de 2 de agosto de 1993, Comisión/Francia (C-276/91, EU: C: 1993:336), apartado 25 y jurisprudencia citada.

4.3. Sentencia de Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022

Casi diez años después, tras la aprobación de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, llega la sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE), de 27 de enero de 2022, (Asunto C-788/19) que declara contrarias al Derecho de la UE las consecuencias jurídicas anudadas al incumplimiento, o cumplimiento extemporáneo, de la obligación de presentar el modelo 720.

El objeto de presente apartado es realizar un breve análisis de los argumentos que han conducido al TJUE a declarar la normativa española contraria al Derecho de la UE.

4.3.1. Análisis de la sentencia

La sentencia del TJUE ha concluido que la legislación española que obliga a los residentes en España a declarar sus bienes o derechos situados en el extranjero es contraria al Derecho de la Unión Europea.

El Tribunal declara que España ha incumplido las obligaciones en virtud del principio de libre circulación de capitales, por lo que se establece una diferencia de trato entre los residentes en España en función del lugar de localización de sus activos.

En este sentido, concluye el TJUE que la obligación de presentación del modelo 720 y las sanciones derivadas del incumplimiento o cumplimiento imperfecto o extemporáneo pueden disuadir a los residentes de España de invertir en otros Estados miembros, impedirles hacerlo o limitar sus posibilidades de hacerlo y, por tanto, constituye una restricción en la libre circulación de capitales, a pesar de que la legislación controvertida podría estar justificada a fin de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscal.

A continuación, se analizan cada y uno de los puntos pormenorizados.

4.3.2. Sobre la existencia de una restricción de la libre circulación de capitales y su posible justificación

El Tribunal de Justicia, en el apartado 19, aprecia que la obligación de declarar los bienes o derechos situados en el extranjero mediante el modelo 720 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 o derechos situados en España, establecen una diferencia de trato entre los residentes en España en función del lugar de localización de sus activos.

Por ello, concluye que esta obligación puede disuadir a los residentes de ese Estado miembro de invertir en otros Estados miembros, impedirles hacerlo o limitar sus posibilidades de hacerlo y constituye, por tanto, como ya declaró el Tribunal de Justicia en relación con una normativa que tenía como objetivos garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude fiscal derivado de la ocultación de activos en el extranjero, una restricción a la libre circulación de capitales, en el sentido de los artículos 63 TFUE, apartado 1, y 40 del Acuerdo EEE²⁸.

Determinada la existencia de la restricción a los movimientos de capitales, las razones para justificación de dicha restricción se encuentran en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra fraude y la evasión fiscal, la exposición desarrollada en los apartados del 20 al 23 de la Sentencia.

Y concluye, que la información disponible al alcance de las autoridades nacionales en relación con los activos poseídos en el extranjero por residentes es considerablemente inferior a la información sobre los activos situados en el territorio nacional, y con apoyo en los mecanismos de intercambio de información y de asistencia administrativa entre los Estados miembros, la normativa controvertida resulta adecuada para la consecución de los objetivos establecidos.

A pesar de confirmar la adecuación de la normativa controvertida, debe efectuarse la comprobación si no va más allá de lo necesario para alcanzarlos.

²⁸ Véase Sentencia de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, EU:C:2009:368, apartados 36 a 40

En los siguientes apartados damos paso al análisis de la proporcionalidad de la norma.

4.3.3. Sobre la proporcionalidad de la calificación de los activos poseídos en el extranjero como “ganancias patrimoniales no justificadas”, sin posibilidad de acogerse a la prescripción

El primero de los elementos del régimen sancionador sobre el que se pronuncia el TJUE es sobre la tributación de las rentas no declaradas en el Modelo 720 correspondientes al valor de esos activos como ganancias patrimoniales no justificadas, sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción.

En este sentido, el Tribunal afirma que las opciones elegidas por España en materia de prescripción son desproporcionadas atendiendo a los objetivos, puesto que permiten a la Administración Tributaria proceder sin limitación temporal a la regularización del impuesto adeudado. Esto es así porque la normativa adoptada por el legislador español, además de producir un efecto de imprescriptibilidad, permite también cuestionar una prescripción ya consumada en favor del contribuyente.

En primer lugar, el Tribunal de Justicia aprecia que la mera circunstancia de que un contribuyente español posea bienes o derechos situados en el Extranjero no puede fundamentar una presunción generalizada de fraude y evasión fiscal²⁹, al contrario si una normativa que conjetura sobre la existencia de fraude por la razón de que concurren los requisitos establecidos sin facultar la posibilidad para poder desvirtuar dicha presunción va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de lucha contra fraude y la evasión fiscal.

Los preceptos del artículo 39, apartado 2, de la LIRPF y del artículo 121, apartado 6, de la LIS establecen que el contribuyente que no haya cumplido la obligación de información o que lo haya hecho de forma imperfecta o extemporánea puede eludir la inclusión en la base imponible del impuesto adeudado en el período impositivo más

²⁹Véase las sentencias de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, apartado 51, y de 7 de noviembre de 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, apartado 60

antiguo entre los no prescritos, como ganancias patrimoniales no justificadas, de las cantidades correspondientes al valor de sus bienes o derechos no declarados por medio del modelo 720, a su vez con la aportación de pruebas de que estos bienes o derechos se adquirieron mediante rentas declaradas u obtenidas en los ejercicios impositivos respecto de los que no tenía la condición de contribuyente. Al mismo tiempo, el Reino de España indica que atribución de la carga de la prueba, corresponde a la Administración para probar que el contribuyente haya incumplido con la obligación de pago del impuesto.

De lo arriba expuesto, se concluye que la presunción de obtención de ganancias patrimoniales no justificadas no se basa solamente en la tenencia de bienes o derechos fuera del territorio nacional por el contribuyente, por lo que dicha presunción entra en juego debido al incumplimiento o al cumplimiento extemporáneo, por parte de este, de las obligaciones de declaración específicas que le incumben en relación con dichos bienes o derechos.

En cambio, el obligado tributario puede desvirtuar la presunción acreditando que los bienes o derechos de que se trata se adquirieron mediante rentas declaradas u obtenidas en ejercicios impositivos respecto de los que no tenía la condición de contribuyente del impuesto, y en el caso de no tener la posibilidad de acreditación correspondiente al hecho descrito, la comprobación concierne a la Administración tributaria. Por lo siguiente, el Tribunal afirma que la presunción no resulta desproporcionada al cumplimiento de velar por la eficiencia de los controles fiscales.

Aunque procede a comprobar si la prescripción resulta o no desproporcionada en relación de los objetivos establecidos, volviendo a analizar los artículos 39, apartado 2, de la LIRPF y 121, apartado 6, de la LIS, y con más detenimiento la aplicación de la regla de la *actio nata*, que pretende retrasar el momento del cómputo del plazo de prescripción y establecerlo en la fecha en la que Administración tuviera conocimiento por primera vez de la existencia de los bienes o derechos en el extranjero, que realmente posibilita a la Administración tributaria proceder a gravar a un periodo indefinido las rentas correspondientes al valor de esos activos, sin tener en cuenta el ejercicio o el año respecto de los que se adeudaba el impuesto correspondiente a esas rentas.

Además, hace alusión que dichos preceptos desarrollan que el incumplimiento o el cumplimiento extemporáneo de la obligación de suministro de información sobre los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la inclusión en la base imponible del impuesto las cantidades correspondientes al valor de tales bienes o derechos no declarados, aun cuando hayan entrado en su patrimonio durante un año o un ejercicio ya prescritos en la fecha en que debía cumplir la obligación informativa.

El detallado análisis efectuado por TJUE, determina que la normativa produce efecto de imprescriptibilidad y, además, permite a la Administración tributaria debatir una prescripción ya consumada en favor del contribuyente.

Asimismo, recuerda TJUE, que la exigencia fundamental de seguridad jurídica se opone a que las autoridades públicas puedan hacer uso indefinido de sus competencias.

Y resume, con pronunciamiento contundente que el legislador va más allá de lo necesario al regular las consecuencias del incumplimiento de la obligación de información con el fin de garantizar la eficacia de los controles fiscales y lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

4.3.4. Sobre la proporcionalidad de la sanción del 150% en caso de regularización extemporánea

El segundo de los elementos del régimen sancionador sobre el que se pronuncia TJUE es sobre la sanción del 150%.

Empieza el razonamiento recordando que, ante la inexistencia de armonización en el Derecho de la Unión Europea, cada Estado miembro tiene derecho a establecer las sanciones que considere adecuadas en caso de incumplimiento de las obligaciones decretadas por la legislación nacional siempre respetando dicho Derecho y principio de proporcionalidad.

Y continúa sentencia diciendo que la mera aplicación de los artículos 39.2 LIRPF y 121.3 LIS conlleva la imposición de una multa del 150% sobre el importe total del

impuesto, que a su vez de acumula con las multas de cuantía fija establecidas en la DA 18ª de la LGT aplicando a cada dato o conjunto de datos omitidos, incompletos o inexactos del modelo informativo sobre bienes y derechos situados en el extranjero, que solo afecta a los obligado tributarios que no han cumplido con la obligación informativa o han hecho de manera imperfecta o extemporánea.

Explica el TJUE que la imposición de esta multa está directamente relacionada con el incumplimiento de la obligación de presentar el Modelo 720, puesto que solo se aplica a los contribuyentes que no hayan cumplido la obligación de información. Este incumplimiento basta para determinar la existencia de una infracción tributaria que se considera muy grave, *sancionada con un porcentaje que no está formulado con un tipo máximo, lo que le da un carácter extremadamente represivo* y que su acumulación con las multas de cuantía fija previstas adicionalmente puede dar lugar a que el importe total de las cantidades adeudadas supere el 100% del valor de sus bienes o derechos en el extranjero.

Por todo lo expuesto, concluye este apartado, volviendo a acudir al criterio de la proporcionalidad, para declarar que el legislador español ocasionó un menoscabo desproporcionado a la libre circulación de capitales.

4.3.5. Sobre la proporcionalidad de las multas de cuantía fija

Finalmente se pronuncia el TJUE sobre la proporcionalidad de las multas de cuantía fija establecidas en el apartado 2º de la DA 18ª de la LGT. En este caso, el TJUE aprecia que dicha disposición sanciona el incumplimiento de meras obligaciones declarativas o puramente formales derivadas de la posesión por el contribuyente de bienes o derechos en el extranjero mediante la imposición de multas de cuantía fija muy elevadas, ya que se aplican a cada dato o conjunto de datos, van acompañadas, según los casos, de un importe mínimo de 1.500 o 10.000 euros y su importe total no está limitado.

Estas multas pecuniarias fijas se acumulan ala multa proporcional del 150 % prevista en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012. Además, no debe perderse de vista que el importe de dichas multas pecuniarias fijas no guarda proporción

alguna con el importe de las impuestas a los contribuyentes en virtud de los artículos 198 y 199 de la LGT, que resultan comparables puesto que sancionan el incumplimiento de obligaciones análogas a las previstas en la disposición adicional decimoctava de la LGT.

En función de todo lo expuesto, concluye el TJUE que las multas pecuniarias fijas previstas por dicha disposición establecen una restricción desproporcionada de la libre circulación de capitales.

De este modo, el Tribunal de Luxemburgo declara que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la libre circulación de capitales y declara que el régimen sancionador aplicable en caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso con la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero es contrario al Derecho de la Unión Europea.

A modo de cierre de este apartado me gustaría compartir las reflexiones sobre la vulneración de principio de proporcionalidad.

En la línea general, y compartiendo la opinión de SOTO BERNABEU, entendemos que “aunque finalidad primordial de la obligación de información objeto de estudio es proporcionar los datos con relevancia tributaria a las Administraciones tributarias con el objetivo de luchar contra el fraude fiscal, no hay que olvidar que esta información no debe necesariamente derivar en un inicio de un procedimiento de comprobación o inspección que culmine con la práctica de una liquidación por el importe de la deuda tributaria previamente ocultada, a pesar de que los bienes y derechos objeto de declaración estén situados en el extranjero”³⁰.

Asimismo, resulta relevante que todas las infracciones sean calificadas como muy graves, sin establecerse ningún tipo de graduación, y numerosas las opiniones consideran que la regulación de esta nueva obligación vulnera el principio de

³⁰ SOTO BERNABEU Laura: “Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero”. En *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2020, pág.155.

proporcionalidad³¹. Entre estas opciones, la opinión con más peso es expresada por la Comisión Europea en su Dictamen motivado.

En cuanto a la falta de graduación en la tipificación de las infracciones, como el régimen sancionador altamente desproporcionado, con un método de cuantificación de las sanciones que puede llegar que estas sean incluso superiores al patrimonio en el extranjero, evidencian una clara vulneración al principio de proporcionalidad.

Aunque hemos profundizado bastante respecto al principio de proporcionalidad, también hay varias opiniones que expresan vulneración de principio de igualdad, y ello no solo por el hecho de que unas sanciones sean más altas que otras, sino en la medida en que esta obligación de obligación de información tiene por objeto exclusivamente cuentas corrientes, activos financieros y bienes inmuebles o derechos reales sobre estos últimos.

Y como viene establecido en el art.31 de la Constitución Española: 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

Algunos autores, como HERERRO DE LA ESCOSURA consideran que la forma en la que se ha introducido la obligación de tener que presentar telemáticamente la declaración viola el principio de legalidad. A estos efectos, no se ha previsto un modo alternativo para cumplir la obligación examinada, lo cual podría hacer decaer todo lo demás reglamentado, en la medida en que la LGT hace referencia a la sanción prevista «cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios», lo cual no ha sido regulado en la práctica³².

³¹ CALVO VÉRGEZ, Juan: “El progresivo “descenso a los infiernos” de la declaración de bienes y derechos en el extranjero”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm.12, 2021, pág.5.

³² HERRERO DE LA ESCOSURA, Patricia: *La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional*, Universidad de Oviedo, 2016, págs. 26 y 27.

5. Consecuencias derivadas de la sentencia de Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022

Antes de analizar las consecuencias que derivan de la sentencia, consideramos necesario realizar una serie de precisiones.

En primer lugar, debemos apuntar que el legislador español ha ajustado su normativa interna a lo dispuesto en la sentencia de TJUE mediante aprobación de la Ley 5/2022 de 9 de marzo, 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, derogando el severo régimen sancionador previamente existente.

En segundo lugar, es importante resaltar que se ha declarado únicamente contrario al Derecho de la Unión Europea el régimen sancionador aplicable en caso de incumplimiento, por lo que dicha declaración no afecta a la propia obligación de declarar, que permanece en vigor.

Y, en tercer lugar, dada la situación actual, será necesario que los asesores fiscales analicen las circunstancias de cada contribuyente en concreto y las diferentes actuaciones a seguir una vez que se ha declarado contrario al DUE el régimen sancionador aplicable en caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso o extemporáneo de la declaración informativa.

5.1. Cambios en el régimen sancionador. Modificación normativa aprobada por la Ley 5/2022 de 9 de marzo, 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

Como la primera consecuencia de la sentencia de Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 27 de enero de 2022, contemplamos los cambios plasmados en la Ley

5/2022, de 9 de marzo³³, referidos al régimen jurídico asociado a la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero para su adecuación a la legalidad europea.

Entre otras cuestiones, esta nueva Ley modifica el régimen sancionador del modelo 720 para adecuarlo al DUE, con el objetivo de que pudieran entrar en vigor antes del 31 de marzo, fecha en la que finalizaba el plazo para declarar los datos relativos al ejercicio 2021. Por este motivo, el legislador aprovechó dicha Ley para introducir modificaciones en el régimen jurídico sobre la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero. Como veremos, en lugar de introducir un nuevo régimen sancionador, se ha limitado a eliminar la redacción de los preceptos considerados por el TJUE incompatibles con la libre circulación de capitales.

En primer lugar, se añade un apartado IV al preámbulo, que hace alusión a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, diciendo que dicha Sentencia ha concluido que algunos aspectos del régimen jurídico aplicable a la obligación de carácter informativo de suministro información sobre bienes y derechos situados en el extranjero han incumplido la normativa europea. Por consiguiente, es necesario modificar régimen jurídico con el propósito a adecuarlo a la normativa europea.

En segundo lugar, se derogan expresamente laDA 1ª y la DA 2ª de laLey 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.

Como hemos comentado anteriormente, laDA 1ª sancionaba la aplicación del régimen relativo a las ganancias patrimoniales no justificadas y a la presunción de obtención de rentas con multa pecuniaria proporcional del 150% del importe de la base de la sanción³⁴. Por su parte, laDA 2ª hacía referencia a la imputación temporal de

³³Véase Ley 5/2022 de 9 de marzo, 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.

³⁴ Véase Disposición derogatoria única de Ley 5/2022 de 9 de marzo, 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

ganancias de patrimonio no justificadas y rentas presuntas del artículo 39.2 de la LIRPF y del artículo 121.6 de la LIS, imputando tales ganancias “al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización”. Por lo que se interpreta, que no existe limitación temporal a la renta que califica como ganancia no justificada, pasando a formar la parte de la base imponible del último ejercicio no prescrito.

En tercer lugar, se modifica de la DA 18ª de la LGT que obliga a informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero de la que se suprime el régimen de infracciones y sanciones en caso de incumplimiento de la obligación de información del modelo 720³⁵.

En cuarto lugar, se introduce una modificación en el art. 39 de la LIRPF, del que suprime el apartado 2º que determinaba la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas relacionadas con el incumplimiento de la obligación de información del modelo 720³⁶.

En último lugar, se suprime el apartado 6º del art. 121 de la LIS sobre la presunción de rentas obtenidas de los bienes y derechos no contabilizados o no declarados, a efectos del impuesto sobre sociedades, este apartado también disponía la imprescriptibilidad de la renta relacionada con la obligación de información del Modelo 720³⁷.

Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas.

³⁵ Véase Disposición final cuarta de Ley 5/2022 de 9 de marzo, 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.

³⁶ Véase Disposición final quinta de Ley 5/2022 de 9 de marzo, 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.

³⁷ Véase art.1 13.3 de Ley 5/2022 de 9 de marzo, 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.

A pesar de que la obligación de presentar la declaración anual informativa de bienes y derechos situados en el extranjero sigue estando en vigor, la nueva ley aprobada ha eliminado el severísimo régimen sancionador.

Al no prever un nuevo régimen específico, procede la aplicación del régimen general de infracciones y sanciones reflejado en los arts. 198 y 199 de la LGT con las cuantías de las multas sustancialmente inferiores a las aplicadas anteriormente, sin posibilidad de contemplar efectos retroactivos, resultando de aplicación el plazo general de preinscripción establecido de 4 años.

5.1.2. Régimen sancionador de los artículos 198 y 199 de la LGT

Una vez analizadas las infracciones y sanciones que llevaba aparejada la DA 18^a de Ley 7/2012 respecto a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero que recientemente ha sido derogada por la STJUE, vamos a exponer el régimen sancionador de los arts. 198 y 199 de la LGT.

El capítulo III de la LGT denominado Clasificación de las infracciones y sanciones, en nuestro especial interés, en los artículos 198 y 199 se describe infracciones y se cuantifican sanciones aplicables a los incumplimientos formales establecidas en nuestro ordenamiento.

Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

En este sentido, el artículo 198 de la LGT regula las infracciones tributarias por la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo establecido sin que se produzca perjuicio económico a la Administración Tributaria, que por su parte las califica como infracciones leves y, en el caso de declaraciones exigidas en cumplimiento de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la LGT, se sancionarán con multas pecuniarias fijas de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

En este caso, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de las cuantías anteriormente expuestas.

Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

Por su parte, el artículo 199 de la LGT regula una infracción por presentación incorrecta de autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico. En este caso, cuando se trate del incumplimiento de las obligaciones de información exigidas por los artículos 93 y 94 de la citada Ley, será calificada como una infracción tributaria grave. En cuanto a la cuantificación de la sanción, cuando la declaración o autoliquidación incorrecta no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y los requerimientos han sido contestados o presentados de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción comprenderá una multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos omitidos, inexactos o falsos referidos a una misma persona o entidad.

En el mismo supuesto, si declaración tributaria fuera presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación para ello, la sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad, con un mínimo de 250 euros.

Por su parte, cuando dichas declaraciones o autoliquidaciones tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y los requerimientos hayan sido contestados o presentados de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, existiendo un mínimo de 500 euros.

En estos casos, para determinar el importe de la sanción es necesario tomar en consideración el porcentaje que representan las operaciones no declaradas o declaradas de forma incorrecta sobre el importe total de las operaciones que debieron declararse. Si

ese primer importe representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 o 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente. En caso de que el porcentaje sea inferior al 10 por ciento, entonces se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros.

Junto a ello, debe tenerse en cuenta que si declaración tributaria fuera presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación para ello, la sanción será del 1 por ciento del importe de las operaciones declaradas, con un mínimo de 250 euros.

Finalmente, en caso de comisión repetida de infracciones tributarias, las sanciones expuestas se graduarán incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento.

Después de exponer y cuantificar las infracciones del régimen sancionador anteriormente aplicable al modelo informativo 720 y el régimen sancionador de los artículos 198 y 199 de la LGT con relación a las infracciones y sanciones ante el incumplimiento de obligaciones formales, se puede apreciar claramente la desproporción acentuada entre ellos en cuando se refiere a declarar los bienes y derechos situados en el extranjero y en el territorio nacional.

5.2. Mantenimiento de la obligación de declarar

Tras la sentencia del TJUE, de 27 de enero de 2022 (Asunto C-788/19), y por la nueva normativa aprobada en la Ley 5/2022, de 9 de marzo, la obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero sigue en vigor, y los obligados tributarios tendrán que efectuar sus correspondientes declaraciones en los plazos establecidos.

Cabe mencionar, que, a pesar de seguir cumpliendo con el suministro de información sobre el patrimonio situado fuera del territorio nacional, en el mismo formulario, el modelo 720, podrán hacerlo sin temor de omitir algún dato sobre las cuentas corrientes, valores, participaciones, inmuebles; sin temor a presentar la declaración extemporáneamente, sin imputar la ganancia patrimonial no justificada, dada la derogación del severo régimen sancionador. En la actualidad, tal y como hemos

explicado, resulta de aplicación el régimen general recogido en los artículos 198 y 199 de la LGT.

5.3. Las opciones de los contribuyentes a los que se les aplicó el régimen sancionador anteriormente en vigor

Tras el pronunciamiento del TJUE, existen diversas situaciones en las que pueden encontrarse los obligados tributarios que incumplieron o cumplieron extemporáneamente con la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. A efectos de simplificar la exposición de dichas situaciones, hemos tratado de resumirlas en cuatro grupos.

El primer grupo es aquel constituido por contribuyentes que pretenden regularizar voluntariamente su situación tributaria mediante declaraciones complementarias del IRPF o del IS, incluyendo en las mismas una ganancia de patrimonio no justificada referente a bienes/derechos situados en el extranjero no declarados en plazo vía Modelo 720.

El segundo grupo se corresponde con los contribuyentes que se encuentran inmersos en un procedimiento de gestión o en un procedimiento de inspección tributaria.

El tercer escenario posible, comprenden los contribuyentes con deudas tributarias abonadas en los procedimientos abiertos en vía administrativa o judicial.

Finalmente, en el cuarto grupo figuran los contribuyentes con deudas tributarias respecto de bienes y derechos situados en el extranjero que fueron adquiridos con rentas obtenidas en ejercicios no prescritos y en ejercicios prescritos.

5.3.1. Regularización de bienes y derechos no declarados en los ejercicios anteriores

La primera de las situaciones que consideramos oportuno analizar es aquella en la que, tras la sentencia del TJUE y la introducción de la Ley 5/2022, los contribuyentes

deciden regularizar bienes y derechos situados en el extranjero no declarados previamente.

En estos casos, debemos tener en cuenta que se enfrentarían a las sanciones más suaves comparando el anterior régimen sancionador. Por un lado, debido a la aplicación de los artículos 198 y 199 de la LGT. Por otro lado, porque en caso de que se considere que existe una ganancia patrimonial no justificada o que resulte de aplicación la presunción de obtención de rentas, podrá el contribuyente alegar que las rentas con las que se adquirieron esos bienes y derechos fueron obtenidas en un ejercicio prescrito.

Por ello, consideramos que deberían proceder voluntariamente regularizar su situación ante la Administración tributaria mediante la presentación extemporánea de los modelos informativos 720 de los cuatro ejercicios no prescritos.

Es posible que las presentaciones extemporáneas lleven aparejadas la imposición de los recargos por declaración extemporánea del artículo 27 LGT, en aquellos casos en los que junto a la declaración fuera de plazo del modelo 720 deba presentarse una declaración o autoliquidación extemporánea para regularizar su situación tributaria de forma completa.

5.3.2. Contribuyentes en curso de un procedimiento de comprobación o inspección tributaria

Para aquellos contribuyentes que se encuentren en curso de un procedimiento de comprobación o inspección tributaria que aún no ha concluido, entendemos que después de la sentencia de TJUE, el procedimiento inspector no podrá aplicar el régimen sancionador previsto anteriormente, al ser derogado por la sentencia del TJUE.

En estos casos, el procedimiento debería concluir con archivo de las actuaciones y, en su caso, se podrán aplicar las sanciones establecidas en los arts. 198 y 199 de la LGT.

A este grupo de contribuyentes se les recomendaría aportar a los procedimientos en curso, a modo de alegación adicional, la sentencia del TJUE que declara la normativa española como contraria al Derecho Comunitario.

5.3.3. Contribuyentes con deudas tributarias abonadas en los procedimientos abiertos en vía administrativa o judicial

Este supuesto afecta a los obligados tributarios que se encuentran en los procedimientos abiertos por vía administrativa o judicial, los que hayan ya instado la rectificación de autoliquidaciones o recurrido las sanciones y que estén pendientes de resolución en cualquiera de las instancias (administrativas o judiciales). Esto es, tanto quienes pagaron y recurrieron, como quienes han recurrido, pero aún no han pagado. En estos supuestos consideramos que su situación es favorable, por no existir un acto firme.

En gran parte de los casos se trata de procedimientos que están suspendidos y que, en breve, finalizarán con fallo a favor del contribuyente. La recomendación para estos casos sería proceder a formular alegaciones con la aportación del informe de Abogado General acompañado con la sentencia del TJUE.

En esta parte vamos a analizar varias resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central referente a las ganancias patrimoniales no justificadas.

Los recientes pronunciamientos del TEAC en relación de las ganancias patrimoniales no justificadas han sido muy favorables hacia los contribuyentes, lo que deja un sabor muy esperanzador a la hora de tener la posibilidad de que el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto.

Uno de los primeros efectos de la STJUE puede considerarse que es la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 4 de marzo de 2022 (5904/2020), sobre el asunto de “Rectificación de autoliquidación de ganancias de patrimonio no justificadas por la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de

los que no se hubiese presentado en plazo el Modelo 720³⁸. Esta resolución se dictó una vez dictada la STJUE y antes de que se publicase la modificación normativa del régimen sancionador objeto de este estudio.

El Tribunal Central analiza un supuesto en el que un contribuyente había presentado el mismo día, tanto el “modelo 720” fuera de plazo, como una autoliquidación complementaria del IRPF a efectos de incluir una ganancia de patrimonio no justificada del artículo 39.2 de la LIRPF. Este mismo contribuyente, posteriormente, solicitó la rectificación de esa autoliquidación para conseguir la devolución del total importe ingresado.

Tal pretensión —apoyada en su disconformidad con el citado precepto y, por tanto, con el hecho de que se le gravase por rentas obtenidas en períodos ya prescritos, con las que, sostuvo, habría adquirido los bienes situados en el extranjero que incluyeron las declaraciones extemporáneas del modelo 720—, fue desestimada por la Administración tributaria.

Ello motivó el recurso de alzada que ahora resuelve el Tribunal Central, para lo que parte de la obligatoriedad de aplicar las sentencias del Tribunal de Justicia desde el día de su pronunciamiento. A esos efectos, el Tribunal Económico-Administrativo Central apunta que la ganancia de patrimonio no justificada del art. 39.2 de la LIRPF es plenamente válida, aunque deben matizarse sus consecuencias que, entre otros aspectos, no pueden desconocerse los plazos de prescripción del derecho a liquidar las rentas ocultas descubiertas.

En ese sentido, considera que a las circunstancias que desactivan la presunción de obtención de renta oculta contenidas en el segundo párrafo del 39.2 —acreditar que esas rentas ya fueron declaradas o que se ganaron en años en los que no era sujeto pasivo del IRPF—, debe unirse otra. La posibilidad de probar que dichas rentas se obtuvieron en ejercicio prescrito, tal y como prevé el artículo 39.1 de la LIRPF, ya que la

³⁸ <https://serviciostelematicosext.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/05904/2020/00/0/2&q=s%3D1%26rn%3D%26ra%3D%26fd%3D%26fh%3D%26u%3D%26n%3D%26p%3D%26c1%3D%26c2%3D%26c3%3D%26tc%3D%26tr%3D%26tp%3D%26tf%3D%26c%3D%26pg%3D>

imposibilidad de alegar esta causa para enervar la prescripción ha de entenderse eliminada por el TJUE.

Además, el Tribunal añade que dicha circunstancia ha de ser probada por el contribuyente, debido tanto a su consideración como hecho que desactiva una presunción, como a la constante y unánime interpretación que viene haciendo la jurisprudencia de la figura de la ganancia no justificada de patrimonio.

En este caso, la deficiente acreditación apreciada al respecto, unida a la obligación de adoptar las medidas necesarias para la adecuada ejecución de la sentencia comunitaria, han llevado al Tribunal a ordenar la devolución del expediente a la oficina gestora con el fin de que el contribuyente pueda replantear y completar su actividad probatoria, ajustando la misma al contenido de dicha sentencia. Finalmente, concluye el TEAC que el contribuyente tendrá la posibilidad de acreditar que las rentas con las que adquirieron los bienes situados en el extranjero se obtuvieron en ejercicios prescritos, de acuerdo con las reglas generales que regulan la prescripción.

5.3.4. Contribuyentes con deudas tributarias abonadas de los ejercicios no prescritos y prescritos

En esta última situación es necesario diferenciar entre aquellos contribuyentes que ingresaron una deuda tributaria en un ejercicio no prescrito y aquellos que lo hicieron en un ejercicio respecto del que ya ha transcurrido el período de prescripción.

Ejercicios no prescritos

Respecto a las deudas tributaria de los ejercicios no prescritos y los contribuyentes que efectuaron voluntariamente tal regularización con las declaraciones complementarias del IRPF o IS, consideramos que cabe iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en la LGT y presentar la consiguiente solicitud de devolución de las cuotas del IRPF o del IS, junto con recargos e intereses de demora indebidamente abonados.

Ejercicios prescritos

En cambio, la situación es distinta respecto de aquellos casos en que las liquidaciones tributarias son firmes o el contribuyente había presentado autoliquidaciones complementarias de los periodos prescritos, sin haber efectuado rectificaciones correspondientes.

Como una de las opciones, podría ser la presentación de escrito de rectificación de autoliquidaciones conforme al artículo 120.3 de la LGT, apoyándose en la teoría de la *actio nata* con argumentos sobre el inicio de plazo de prescripción desde la fecha de la publicación de la sentencia de TJUE. En estos casos, posiblemente la pretensión sería rechazada por la Administración, obligando al contribuyente a continuación a seguir con la vía contenciosa.

La siguiente opción para las liquidaciones firmes que han agotado la vía administrativa es la posibilidad de solicitar la declaración de nulidad de pleno derecho, apoyándose en el artículo 217 de la LGT y fundamentándolo con la incompatibilidad aclamada por TJUE.

Finalmente, tras la reciente jurisprudencia del TS, sería posible que el contribuyente solicitase la revocación de la liquidación firme, ya que se ha admitido que el contribuyente pueda iniciar este tipo de procedimientos. En estos supuestos la dificultad radicaría en que los tribunales deberán apreciar si las deudas tributarias fueron liquidadas en una infracción manifiesta de la Ley, lo que podría entenderse que ha sucedido en este caso, ya que desde 2017 se lleva alertando a España sobre la incompatibilidad de esta normativa con el Derecho de la Unión Europea.

Posibilidad de reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador

Finalmente, además de todos los supuestos arriba expuestos, cabría una última opción de una reclamación de responsabilidad patrimonial de la Ley 40/2015, por haberse aprobado una normativa sancionadora ilegal. Esto será posible en aquellos casos en que, habiéndose impugnado las sanciones o la imputación en IRPF, haya recaído ya

resolución administrativa (AEAT, TEAR o TEAC) o sentencia judicial firme. El objetivo sería la obtención de una indemnización para resarcir los perjuicios.

La responsabilidad patrimonial que recae sobre la Administración Pública viene regulada en los artículos 91 y 92 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y en los artículos 32 a 35 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Según estos artículos, el obligado tributario tendrá derecho a ser indemnizado por las Administraciones Públicas de toda lesión que sufran en sus bienes y derechos en consecuencia de la aplicación de una normativa contraria al Derecho de la Unión Europea.

Para poder acogerse a esta vía y para tener derecho a indemnización el artículo 32 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, describe las circunstancias y condiciones que tienen que darse en tal caso.

El primero de los requisitos es que el particular haya obtenido, en cualquier instancia, una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño.

El segundo requisito es que, en dicho recurso, se hubiera alegado la infracción del Derecho de la Unión Europea posteriormente declarada.

Junto a ello, siguiendo el apartado 5 del artículo 32 de la Ley 40/2015, deben concurrir al mismo tiempo los siguientes tres requisitos:

- a) La norma ha de tener por objeto conferir derechos a los particulares.
- b) El incumplimiento ha de estar suficientemente caracterizado.
- c) Ha de existir una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el Derecho de la Unión Europea y el daño sufrido por los particulares.

Tal y como nos indica el apartado 6 del artículo 32 de la Ley 40/2015, una sentencia que declare la inconstitucionalidad de la normativa o que la declare contraria al Derecho de la Unión Europea surtirá efectos desde su publicación en el Boletín Oficial del Estado o en el Diario Oficial de la Unión Europea, salvo que se establezca otra cosa³⁹.

Los siguientes artículos nos explican qué información debe contener la solicitud y cuál es el plazo para presentarla antes de que prescriban los hechos, que sería un año contado a partir de la fecha de publicación de la Sentencia.

En el artículo 34 de la Ley 40/2015, en su apartado primero hace referencia que en los casos de reclamación de responsabilidad patrimonial por inconstitucionalidad de la norma o por su declaración contraria al Derecho de la Unión Europea, y se infiere que se fija en cinco años el nuevo ámbito temporal al que como máximo pueden retrotraerse los daños indemnizables, una limitación que busca garantizar el principio de seguridad jurídica y de coherencia normativa.

Esta opción podría ser factible para contribuyentes que, ante liquidaciones firmes, hubieran agotado todas las instancias y vías legales, obteniendo sentencia firme desestimatoria, también para aquellas solicitudes de rectificación de autoliquidaciones presentadas, siempre que dicha solicitud terminara en la sentencia desestimatoria firme, para que autoliquidación tuviera consideración de una actuación administrativa confirmada en firme por vía judicial.

El procedimiento de responsabilidad patrimonial debe concluir en un plazo de seis meses. De no ser así, se entenderá que el silencio administrativo tiene sentido desestimatorio de la indemnización.

Como la resolución de este tipo de expedientes pone fin a la vía administrativa, sea esta expresa o presunta, se abre el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa.

³⁹Aparatado 6 del artículo 32 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público

Expuesto cuanto antecede, debemos tener en cuenta que la posibilidad de reclamación de la responsabilidad patrimonial es muy limitada, no solamente por excluir de dicha posibilidad un gran número de contribuyentes; los que han recurrido en su día y han obtenido una sentencia firme desestimatoria tendrían que haber alegado que la norma se considera contraria al Derecho Europeo, sino también por los plazos establecidos⁴⁰.

Respecto a este precepto, el día 28 de junio de presente año el Tribunal de Justicia de la Unión Europea debe pronunciarse sobre la adecuación al Derecho de la Unión Europea de referida acción de responsabilidad, a la respuesta del recurso interpuesto el 24 de junio de 2020 por la Comisión Europea (Asunto C-278/20. Comisión Europea / Reino de España) y la denuncia presentada por el abogado Isaac Ibáñez García el 2 de octubre de 2015, que originó el expediente de infracción del Derecho de la UE bajo el número CHAP(2015)02745, alegando que es contrario al principio de efectividad al supeditar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador a raíz de la infracción del Derecho de la Unión a que el perjudicado ejercite con carácter previo una acción contra un acto administrativo, incluso cuando el daño se deriva directamente de la ley.

A modo de cerrar el presente apartado, quisiera compartir la opinión expresada por PÉREZ BERNABEU que califica la normativa como perniciosa para el contribuyente por limitar el plazo para solicitar la indemnización y contraria al Derecho de la Unión Europea⁴¹.

6. Consideraciones finales

Una vez que se ha profundizado referente al tema de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero, su régimen sancionador específico y los regímenes sancionadores aplicables en ordenamiento jurídico, y la reciente Sentencia de TJUE que ha arrojado luz sobre la controvertida normativa que se introdujo hace diez años junto a la obligación de informar sobre bienes y derechos

⁴⁰Véase Asunto C-278/20 Comisión España (Violación del derecho de la UE por el legislador) y el expediente de infracción CHAP (2015) 02745.

⁴¹ Véase PEREZ BERNABEU, Begoña: “La responsabilidad patrimonial del estado legislador en el ámbito tributario”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm.3, 2016, pág. 44.

ubicados fuera del territorio nacional, consideramos oportuno realizar una serie de reflexiones finales.

En primer lugar, la obligación de información sobre bienes y derechos situados fuera de territorio español no solo ha recibido numerosas críticas por parte de los expertos en la materia tributaria, sino ha sido manifestada a través de la Carta de emplazamiento y consiguiente Dictamen motivado de la Comisión Europea que llegó cinco años después de la entrada en vigor de dicha obligación.

Numerosos autores y la misma Comisión Europea consideraban que establecido el régimen sancionador específico para esta declaración informativa en el caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso era clara vulneración al Derecho Europeo y de la libre circulación de capitales. La alegación contenida en el Dictamen motivado emitido por la Comisión Europea hacía referencia ni más ni menos que a la vulneración de cinco libertades: la libre circulación de personas (art. 21 del TFUE), la libre circulación de trabajadores (art. 45 del TFUE), la libertad de establecimiento (art.49 del TFUE), la libre prestación de servicios (art.56 del TFUE) y la libre circulación de capitales (art.63 del TFUE); a pesar de que el posterior pronunciamiento de TJUE solo dictamina la vulneración de libre circulación de capitales, considerando las demás secundarias o accesorias al respecto.

En segundo lugar, consideramos indispensable cabe volver a referirnos ala sentencia favorable del TJUE, que declara que las sanciones por la no presentación, la presentación extemporánea o la presentación errónea del modelo citado vulneran los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, y son contrarias a un principio de libre circulación de capitales.

Los elementos que se consideran una vulneración de la libre circulación de capitales son precisamente los tres elementos del régimen sancionador aparejado al modelo 720. Por un lado, la no prescripción de las “ganancias patrimoniales no justificadas” establecida en los artículos 39.2 LIRPF y art.121.6 LIS, por lo que permite a la Administración tributaria proceder sin limitación temporal a la regularización del impuesto, aunque dicha prescripción hubiera sido consumada en favor del

contribuyente. Por otro lado, las multas pecuniarias proporcionales del 150% aplicable en caso de incumplimiento de la obligación informativa reguladas en la DA 1ª de la Ley 7/2012 y las multas pecuniarias fijas reguladas en el apartado 2º de la DA 18ª de la LGT por incumplimiento de informar más severas que las sanciones previstas en el régimen sancionador general para infracciones similares.

En el tercer lugar, reflexionemos sobre la primera consecuencia de la STJUE que ha sido la derogación expresa la DA 1ª y la DA 2ª 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 a través de la Ley 5/2022 de 9 de marzo, 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.

La DA 1ª sancionaba las ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas, con multa pecuniaria proporcional del 150% de la base de la sanción; y la disposición adicional segunda hacía referencia a la imputación temporal de ganancias de patrimonio no justificadas y rentas presuntas del art.39.2 de la LIRPF y del art.121.6 de la LIS, imputando tales ganancias “al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización”, como si no existiese limitación temporal a la renta que califica como ganancia no justificada, pasando a formar la parte de la base imponible del último ejercicio no prescrito.

La segunda consecuencia ha sido la modificación de la DA 18ª de la LGT que obliga a informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero de la que elimina el apartado 2º relativo al régimen de infracciones y sanciones en caso de incumplimiento de la obligación de información del modelo 720.

La tercera consecuencia es la supresión del apartado 6º del art, 121 de la LIS sobre la presunción de rentas obtenidas de los bienes y derechos no contabilizados o no declarados, a efectos del impuesto sobre sociedades, este apartado también disponía la imprescriptibilidad de la renta relacionada con la citada obligación de información.

Y la última es la modificación del art. 39 de la LIRPF, al suprimir el apartado 2º que determinaba la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas relacionadas con el incumplimiento de la obligación informativa.

Todas estas modificaciones han saneado el ordenamiento jurídico existente de los efectos declarados por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. La nueva normativa aprobada ya ha sido aplicada al ejercicio de 2021 que finalizó el pasado 31 de marzo del 2022, siendo aplicable el régimen sancionador general previsto en los artículos 198 y 199 de la LGT con un plazo de prescripción de cuatro años.

En cuarto lugar, después del contundente dictamen de la sentencia del TJUE y después de las modificaciones introducidas por la Ley 5/2022 con la eliminación del severo régimen sancionador y supresión de imprescriptibilidad en la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, queda último paso que confiere a los obligados tributarios que incumplieron o cumplieron extemporáneamente con la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. A modo resumen, podemos encuadrar estos contribuyentes afectados en cuatro grupos.

El primer grupo formarían los contribuyentes que pretenden regularizar voluntariamente su situación tributaria mediante declaraciones complementarias del IRPF o del IS, incluyendo en las mismas una ganancia de patrimonio no justificada referente a bienes y derechos situados en el extranjero que no han sido declarados mediante el correspondiente Modelo 720 de los cuatro ejercicios no prescritos.

El segundo grupo se corresponderá a los contribuyentes que se encuentran inmersos en un procedimiento de gestión o en un procedimiento de inspección tributaria, y a los que en todo caso se procedería aplicar las sanciones generales previstas en la LGT.

El tercer grupo posible comprenderá a los contribuyentes con deudas tributarias abonadas en los procedimientos abiertos en vía administrativa o judicial, en líneas generales con una situación bastante favorable, porque se finalizará con fallo a favor de los obligados tributarios, tal y como se están efectuando las recientes resoluciones del TEAC analizadas a lo largo del presente trabajo.

En el último grupo figurarán los contribuyentes con deudas tributarias respecto de bienes y derechos situados en el extranjero que fueron adquiridos con rentas obtenidas en ejercicios no prescritos y en ejercicios prescritos y sus posibilidades de instar a la reclamación de responsabilidad patrimonial. Por un lado, el colectivo que regularizó su situación tributaria voluntariamente respecto los ejercicios no prescritos debería rectificar autoliquidaciones con solicitud de devolución de las cuotas, recargos e intereses de demora indebidos. En cambio, la opción de los obligados tributarios que regularizaron su situación tributaria en los ejercicios prescritos descansa en el último recurso limitado y excluyente de acudir a la vía de solicitar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

De esto modo, se cierra una larga batalla legal en nuestro ordenamiento jurídico que comenzó en el año 2012 con la entrada en vigor de la normativa controvertida. Después de los largos diez años con la sentencia del TJUE se ha determinado que la normativa establecida era contraria al Derecho Europeo, que las medidas han sido desproporcionadas para cumplir con los objetivos en la prevención y la lucha contra fraude y evasión fiscal y, por tanto, que el fin no justificaba los medios adoptados.

Muchos residentes en España con bienes y derechos situados en el extranjero se han visto que su patrimonio fue afectado por las desproporcionadas sanciones establecidas en el régimen sancionador de la normativa ahora derogada.

Aunque queda un último escalón que superar y es observar qué ocurre en relación con el último grupo de contribuyentes mencionados, aquellos contribuyentes que regularizaron su situación tributaria en los ejercicios prescritos. Para ello, habrá que esperar a que el día 28 de junio se haga público el pronunciamiento del TJUE sobre la adecuación de la normativa de responsabilidad patrimonial al Derecho de la Unión Europea.

7. Bibliografía

ALIAGA AGULLÓ, Eva: “Libertades fundamentales y capacidad económica en el ámbito del Derecho de la Unión Europea”. En *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 162, 2014.

ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel: *La impugnación del modelo 720 tras el dictamen de la comisión Europea*, Marcial Pons, Madrid, 2019.

ALMARGO MARTIN, Carmen: “Mecanismos presuntivos como herramienta para la afloración de rentas: a vueltas con las ganancias no justificadas”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 5, 2013.

CALVO VÉRGEZ, Juan: “El progresivo “descenso a los infiernos” de la declaración de bienes y derechos en el extranjero”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm.12, 2021.

DE JUAN CASADEVALL, Jorge: “La responsabilidad patrimonial del estado – legislador por infracción del derecho de la unión en materia tributaria: la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2010”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm.09, 2021.

DELGADO MARTINEZ, Manuel Javier: “La problemática jurídica derivada de la obligación de los contribuyentes de informar a la hacienda pública española sobre sus bienes y derechos situados en el extranjero”. En *Revista Estudios Jurídicos*, núm. 21, 2021.

HERRERO DE LA ESCOSURA, Patricia: *La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional*, Universidad de Oviedo, Oviedo, 2016.

IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac: *La facultad discrecional de la Comisión Europea en los procedimientos de infracción por no transposición en tiempo y forma del Derecho europeo: aspectos críticos*, Sepin, Madrid, 2020.

MACARRO OSUNA José Manuel: “Modelo 720, ¿El principio del fin?”. En *Revista Nueva Fiscalidad*, núm.3, 2021.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: “El contundente dictamen de la Comisión Europea sobre la obligación de informar de los bienes y derechos en el extranjero y las consecuencias de su incumplimiento”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm.1, 2019.

PEREZ BERNABEU, Begoña: “La responsabilidad patrimonial del estado legislador en el ámbito tributario”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm.3, 2016.

SANCHEZ PEDROCHE, José Andrés: “Modelo 720 o la flagrante vulneración del derecho comunitario”. En *Revista Contabilidad y tributación CEF*, núm. 404, 2016.

SOTO BERNABEU, Laura:

- “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero a la luz del Derecho de la Unión Europea”, en CORDERO GONZÁLEZ, E (Coord.) *Conflictos actuales de derecho tributario: Homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*, 2017, Editorial Thomson Reuters Aranzadi, Navarra.
- “Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero”. En *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2020.

ZAPATA GARCÍA, María Pilar: “Lucha contra el fraude fiscal: ¿cualquier medio es válido? modelo 720 y la vulneración del derecho de la unión europea”. En *Revista de Estudios Europeos*, núm. 71, 2018.

8. Anexo normativo

8.1. Normativa española

- Constitución Española.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
- Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.
- Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios.
- Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación.
- 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.
- 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 1797/2008, de 3 de noviembre.

- 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 decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
- Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.
- Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.
- Ley 5/2022 de 9 de marzo, 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.

8.2. Normativa europea

- Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.
- Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad
- Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad
- Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

9. Anexo jurisprudencial

9.1. Doctrina administrativa española

- Resolución Tribunal Económico Administrativo Central. Sala Primera. Procedimiento: 00-05904-2020. (4 de marzo de 2022)

9.2. Jurisprudencia europea

- Sentencia de 2 de agosto de 1993, Comisión/Francia (C-276/91, EU: C: 1993:336), apartado 25
- Sentencias de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, apartado 51, y de 7 de noviembre de 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, apartado 60
- Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta). Asunto X C-155/08. (11 de junio de 2009).
- Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asunto C-157/08 - Passenheim-van Schoot. (11 de junio de 2009).
- Sentencia de Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sala Primera. Asunto C-788/19 (27 de enero de 2022)

10. Webgrafía

- Agencia Tributaria: <https://www.agenciatributaria.es/>(Consultado el día 21 de junio de 2022).
- Aranzadi Instituciones: <http://www.aranzadidigital.es/>(Consultado el día 21 de junio de 2022).
- Boletín Oficial del Estado: <https://www.boe.es/>(Consultado el día 21 de junio de 2022).
- Comisión Europea: https://ec.europa.eu/info/index_es(Consultado el día 21 de junio de 2022).

- DGT: <https://www.hacienda.gob.es/ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Direccion%20general%20de%20tributos.aspx>(Consultado el día 21 de junio de 2022).
- Info Curia Jurisprudencia: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=252823&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=897532>(Consultado el día 21 de junio de 2022).
- MPR: <https://www.mpr.gob.es/servicios/recursosreclamacionespeticiones/responsabilidadpatrimonial/Paginas/responsabilidadpatrimonial.aspx>(Consultado el día 21 de junio de 2022).
- RAE: <https://www.rae.es/obras-academicas/diccionarios/diccionario-del-espanol-juridico>(Consultado el día 21 de junio de 2022).
- Revistas Electrónicas Universidad de Jaen: <https://revistaselectronicas.ujaen.es/index.php/rej/article/view/6782>(Consultado el día 21 de junio de 2022).
- TEAC: <https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCTEA/>(Consultado el día 21 de junio de 2022).
- TJUE: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/es/(Consultado el día 21 de junio de 2022).
- UE: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/MEMO_17_234(Consultado el día 21 de junio de 2022).