

## EL TJUE DECLARA QUE LAS CONSECUENCIAS DE INCUMPLIR LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR LOS ACTIVOS EN EL EXTRANJERO SON CONTRARIAS AL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha concluido que una buena parte de las consecuencias asociadas al incumplimiento de la obligación de declarar los bienes y derechos en el extranjero de los residentes en España (modelo 720) es contraria al derecho de la Unión Europea, ya que constituye una restricción injustificada a la libertad de circulación de capitales.

### 1. LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO

El TJUE ha examinado la obligación de declarar los bienes y derechos en el extranjero a la que están sometidos los residentes en España desde el 2012 a través del modelo 720. La obligación se refiere a varios grupos de activos, siempre que su valor supere los 50.000 euros: (i) cuentas y depósitos; (ii) acciones, bonos, seguros o rentas vitalicias; e (iii) inmuebles. A partir del año 2021 también deben declararse las monedas virtuales.

El procedimiento de infracción y el subsiguiente recurso entablado por la Comisión Europea se refería a las severas consecuencias asociadas al incumplimiento de esta obligación de declaración.

La primera de estas consecuencias es que los activos no declarados, de detectarse, se considerarían ganancias de patrimonio no justificadas y tributarían en el último ejercicio no prescrito. Lo único que podría oponer el interesado es 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”*. El contribuyente no podría oponer que el activo ya lo tenía en un ejercicio prescrito, como sí podría hacer con activos no cubiertos por el modelo 720.

Esta medida impositiva se complementa con dos tipos de sanciones. Por un lado, una sanción del 150 % de la cuota a pagar por considerarse el activo como una ganancia de patrimonio no justificada. Por otro lado, estarían las sanciones fijas por presentar fuera de plazo o incorrectamente el modelo, que llegan a alcanzar 5.000 euros por dato o conjunto de datos, con un mínimo de 10.000 euros.

## 2. EL PRONUNCIAMIENTO DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

El TJUE razona en su [sentencia](#) que la obligación de declarar los bienes o derechos situados en el extranjero mediante el modelo 720 y las consecuencias de su incumplimiento establecen una diferencia de trato para los residentes en España en función del lugar de localización de sus activos, y ello puede disuadirles de invertir en otros Estados miembros. Ello constituye una restricción a la libre circulación de capitales. Esta restricción, además, según el TJUE, no está justificada y es contraria al derecho de la UE en la medida en que va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

Así, el TJUE declara que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en relación con la libre circulación de capitales:

- (A) Al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de esta obligación informativa tiene como consecuencia **la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como “ganancias patrimoniales no justificadas”, sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción.**

El Tribunal apunta que esta medida no solo produce un efecto de imprescriptibilidad, sino que también permite a las autoridades tributarias cuestionar una prescripción ya consumada y que las consecuencias “*de tal gravedad*” son contrarias a la exigencia fundamental de seguridad jurídica. A diferencia del Abogado General Sr. Henrik Saugmandsgaard Øe, el Tribunal ha considerado que no procede distinguir entre tipos de activos en función del alcance de intercambio de información o de asistencia administrativa en el seno de la UE.

- (B) Al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de esta obligación con una **multa proporcional del 150 %** del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de los activos, que puede acumularse con multas de cuantía fija.

Al respecto, el Tribunal toma en consideración, en primer lugar, que estaríamos ante una obligación informativa (y no ante una obligación material de pago del impuesto) y, en segundo lugar, que el elevado tipo sancionador “*le confiere un carácter extremadamente represivo*” a esta medida.

- (C) Al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de esta obligación informativa con **multas de cuantía fija** cuyo importe no guarda proporción alguna con las sanciones previstas para infracciones similares en un contexto puramente nacional y cuyo importe total no está limitado.

Estas medidas, por tanto, son contrarias al derecho de la Unión Europea.

## 3. IMPLICACIONES DE LA SENTENCIA

La esperada sentencia del TJUE implica que a partir de ahora no se podrán imponer las sanciones descritas ni se producirá tampoco el efecto de imprescriptibilidad. La sentencia no afecta a la obligación propiamente dicha de presentar el modelo 720, que tendrá que seguir cumpliéndose, en su caso.

El efecto sobre situaciones pasadas tendrá que ser analizado en cada caso en función de su posición procedimental. La sentencia se aplicará en los procedimientos y recursos pendientes de resolución. También permitirá instar rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos. En determinadas situaciones, también abriría la puerta al cauce de responsabilidad patrimonial del Estado, cauce que, por cierto, está siendo cuestionado ante el TJUE<sup>1</sup>.

Por último, a la vista del alcance de la sentencia, podemos esperar modificaciones legislativas para adaptar la configuración del modelo informativo a las exigencias de la justicia europea.

#### 4. ABOGADOS DE CONTACTO



**Jesús López Tello**  
**Socio**  
+34 915860385  
jesus.lopeztello@uria.com



**Miguel Cremades**  
**Socio**  
+34 915860437  
miguel.cremades@uria.com



**Gloria Marín**  
**Socia**  
+34 915860384  
gloria.marin@uria.com



**Luis Viñuales**  
**Socio**  
+34 934165174  
luis.vinuales@uria.com



**Iratxe Celaya**  
**Socia**  
+34 944794992  
iratxe.celaya@uria.com



**Carlos García-Olías**  
**Socio**  
+34 963531762  
carlos.garcia-olias@uria.com



**Daniel Sarmiento**  
**Counsel**  
+34915860657  
daniel.sarmiento@uria.com

<sup>1</sup> Las [conclusiones](#) del Abogado General presentadas en el procedimiento eran favorables a declarar el régimen de responsabilidad contrario al derecho de la Unión Europea. La sentencia es inminente.

BARCELONA  
BILBAO  
LISBOA  
MADRID  
PORTO  
VALENCIA  
BRUXELLES  
LONDON  
NEW YORK  
BOGOTÁ  
LIMA  
SANTIAGO DE CHILE