

Unión Europea

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

Darya Budova y Miguel Cremades

*Abogados del Área Fiscal de Uría Menéndez (Madrid)*

**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.*

**PALABRAS CLAVE:**

OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN, MODELO 720, TJUE, RÉGIMEN SANCIONADOR.

**The ECJ declares the consequences of not complying with the obligation to report assets abroad contrary to European Union Law**

*The Court of Justice of the European Union (ECJ) found that a significant part of the consequences associated with the failure to comply with the obligation to declare assets and rights of Spanish residents abroad (Form 720) is incompatible with European Union law because it constitutes an unjustified restriction on the free movement of capital.*

**KEY WORDS:**

REPORTING DUTIES, FORM 720, ECJ, SANCTIONING REGIME.

**FECHA DE RECEPCIÓN: 20-12-2021****FECHA DE ACEPTACIÓN: 23-12-2021**

Budova, Darya y Cremades Schulz, Miguel (2021). Las consecuencias de incumplir la obligación de declarar los activos en el extranjero son contrarias al derecho de la Unión Europea. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 57, pp. 148-154 (ISSN: 1578-956X).

## 1. Introducción

---

El 27 de enero de 2022 el TJUE dictó sentencia en el recurso por incumplimiento entablado por la Comisión Europea contra España en relación con las severas medidas que España estableció por el incumplimiento de la obligación de los residentes en España de informar a las autoridades tributarias sobre sus bienes y derechos en el extranjero (asunto C-788/19). En su pronunciamiento, el TJUE concluye que España ha infringido la libertad de circulación de capitales al establecer estas medidas, que van más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales y lucha contra el fraude fiscal. Se trata de un esperado pronunciamiento que aborda las cuestiones esenciales de la obligación informativa y que abre la puerta a una reforma legislativa.

Nos referimos a continuación a las características esenciales de la obligación informativa controvertida; el pronunciamiento del TJUE acerca de las tres medidas cuestionadas: la imprescriptibilidad, las multas proporcionales y las multas fijas; y, por último, a algunas lecciones que podemos extraer de las declaraciones del Reino de España hechas en este procedimiento en cuestiones como, por ejemplo, la carga de la prueba.

## 2. La información sobre activos en el extranjero

---

La obligación de información en cuestión se aprobó después de la denominada declaración tributaria especial, introducida por el Real Decreto-Ley 20/2012, de 30 de marzo. Simplificando mucho la cuestión, dicha declaración especial permitía, de forma excepcional y limitada en el tiempo, regularizar bienes y derechos no declarados ingresando un importe equivalente al 10% de su valor de adquisición. Esta posibilidad se extendía a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el Impuesto sobre Sociedades.

La “zanahoria” de poder regularizar los activos sin sanción se complementó a modo de “palo” con una nueva obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero y, sobre todo, con un severo régimen sancionador asociado a su incumplimiento. Esa obligación fue impuesta a los residentes en España por Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Así, a partir del 2012 los residentes fiscales en España pasaron a tener una obligación específica de declarar bienes y derechos en el extranjero —la obligación general ya existía, por ejemplo, en el Impuesto sobre el Patrimonio o la contabilidad—. La obligación afectaba a tres grupos de

activos, en esencia: (i) cuentas y depósitos; (ii) acciones, bonos, seguros o rentas vitalicias; e (iii) inmuebles. La obligación de declarar existe si el valor de los distintos grupos de activos supera 50.000 euros; y en los años sucesivos, si este valor se incrementa en más de 20.000 euros o se adquieren o venden (o se abren y se cierran) activos nuevos. A partir del 2021 también abarcaría las monedas virtuales. La obligación se cumple a través del modelo 720, nombre con el que se conoce comúnmente esta obligación informativa.

El cumplimiento incompleto, incorrecto, tardío y, sobre todo, la no declaración de los activos, acarrea tres tipos de consecuencias, que son las que llevaron a la Comisión a entablar el procedimiento de infracción y, después, el recurso por incumplimiento.

*La primera* es la consideración de activos no declarados en el modelo 720 como ganancia de patrimonio no justificada (en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, *cfr.* art. 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre; existe disposición similar en el Impuesto sobre Sociedades, pero nos centraremos en la primera). Esto significa que el valor del activo descubierto se trata como renta general —como si fuera renta del trabajo—, y tributa al tipo marginal que, en sus máximos, se acerca al 50 %. Este nuevo tipo de ganancias *se imputaría al último periodo impositivo de entre los no prescritos*. Por ejemplo, si ahora mismo la Agencia Estatal de la Administración Tributaria descubriese un inmueble en el extranjero no declarado en el modelo 720 por valor de cien mil euros, imputaría esa cifra como ganancia de patrimonio no justificada al ejercicio 2017 (si no hubiese habido interrupciones). Exigiría una cuota de cerca de cincuenta mil euros. Lo único que podría oponer el contribuyente 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”*. No podría, en cambio, alegar que el activo ya era suyo en un ejercicio prescrito, cosa que sí podría hacer si fuese un activo que no se declara en el modelo 720, como un inmueble situado en España (*cfr.* artículo 39.1 de la Ley 35/2006). Así que la característica más destacada de esta medida no es tanto la propia presunción, sino el efecto de imprescriptibilidad que produce.

*La segunda* (estrechamente vinculada con la anterior) sería una sanción específica del 150 % de la cuota, por una infracción muy grave (disposición adicional primera de la Ley 7/2012). ¿Cuál es el tipo infractor? Haberse aplicado el artículo 39.2 de la Ley 35/2006. Es decir, además de la cuota de cerca del 50 % (en nuestro ejemplo, 50.000 euros), se impondría una sanción del 150 % de esa cuota (es decir, 75.000 euros), con el resultado total a ingresar de 125.000 euros, nada menos que un 125 % del valor del activo descubierto.

*La tercera* es el régimen sancionador asociado al propio modelo. Se diseñó como infracción tributaria muy grave no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos el modelo 720; también presentarlo por medios distintos a los electrónicos (disposición adicional 18.<sup>a</sup> de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria). Las sanciones se fijaron en 5.000 euros por dato o conjunto de datos (aunque no queda muy claro qué es un dato o conjunto de datos) con un mínimo de 10.000 euros; las cifras se reducían a 100 euros con un mínimo de 1500 euros en el caso de regularización voluntaria.

En la comunidad tributaria este régimen ha planteado muchas incógnitas y críticas. Por ejemplo, ¿qué ocurría en caso de regularización voluntaria? Si se presenta el modelo 720 fuera de plazo y

se ingresa el importe de la ganancia de patrimonio no justificada ¿se seguiría aplicando la sanción del 150 %? ¿O nos situaríamos en el régimen general de recargos por declaraciones extemporáneas? Y si se aplicaba la sanción del 150 %, ¿se seguirían aplicando las sanciones propias del modelo?

Las dudas y las quejas llegaron a la Comisión Europea, que el 20 de noviembre de 2015 emitió una carta de emplazamiento a España y tramitó el procedimiento de infracción, hasta entablar el recurso por incumplimiento.

### 3. El recurso de la Comisión y la sentencia

---

En su recurso por incumplimiento, la Comisión puso en el centro de mira las tres medidas por el incumplimiento de la obligación de declarar los bienes y derechos en el extranjero: la “imprescriptibilidad” de las rentas, la multa del 150 % sobre esa “renta no declarada” y también las multas fijas asociadas al propio modelo. Según la Comisión, estas tres consecuencias y sus condiciones de aplicación constituyen restricciones desproporcionadas que menoscaban varias libertades de circulación establecidas por el TFUE y el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE), sobre todo la libre circulación de capitales. Sobre todo, teniendo en cuenta que la Administración tributaria española tiene acceso al régimen de intercambio de información en el ámbito de la fiscalidad establecido por la Directiva 2011/16/UE.

El TJUE ha estimado el recurso de la Comisión y declaró que existe una infracción por parte de España, aunque se ha apartado de algunas de sus consideraciones.

El TJUE parte en su sentencia de 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, lo que puede disuadirles de invertir en otros Estados miembro, impedirles o limitar sus posibilidades de hacerlo. Ello constituye una restricción a la libre circulación de capitales. La cuestión importante es si estas medidas, aunque restrictivas, pueden encontrar justificación en razones imperiosas de interés general, como es garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude fiscal. Según el TJUE no, porque, aun amparado en estos objetivos de interés general, el legislador español ha ido más allá de lo necesario para garantizarlos.

Exponemos a continuación el pronunciamiento del Tribunal respecto de las tres medidas.

### 4. La imprescriptibilidad de las rentas

---

El Tribunal resalta varias veces que la presunción de existencia de rentas no declaradas no resulta desproporcionada en sí misma; conclusión que alcanza en buena medida gracias a las aseveraciones del Reino de España sobre que la presunción nunca operaría de forma automática.

Lo que sí resulta desproporcionado, según el TJUE, es el efecto de imprescriptibilidad que se produce al establecer la norma que la imputación de rentas no declaradas siempre se haría al último ejercicio de entre los no prescritos. Esta opción conduce en la práctica, señala el Tribunal, a permitir a la Administración gravar durante un período indefinido las rentas correspondientes al valor de esos activos, sin tener en cuenta el ejercicio o el año respecto de los que se adeudaba normalmente el impuesto correspondiente a esas rentas e incluso cuestionar una prescripción ya consumada en favor del contribuyente.

Recuerda el TJUE que aunque en otros casos haya convalidado plazos de prescripción más largos, amparados en el objetivo de lucha contra el fraude fiscal, no ocurre lo mismo con mecanismos, como éste, que equivale a prolongar indefinidamente este plazo o dejar sin efecto una prescripción ya ganada. El Tribunal concluye que las consecuencias “de tal gravedad” son contrarias a la exigencia fundamental de seguridad jurídica.

Esta conclusión está en línea con la opinión de la comunidad tributaria sobre que una medida de total ausencia de plazo de prescripción se ha admitido, hasta ahora, solo para las infracciones más graves de derechos humanos. Se aparta, en cambio, de la opinión del Abogado General Sr. Henrik Saugmandsgaard Øe. Para el representante danés la imprescriptibilidad sí estaba justificada para aquellos activos no cubiertos por el intercambio automático de información al amparo de la Directiva 2011/16 (relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad).

El TJUE concluye que el legislador español ha infringido la libertad de circulación de capitales al disponer que el incumplimiento de la 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.

## 5. La multa proporcional del 150%

---

En segundo lugar, el TJUE aborda la multa proporcional del 150 %.

Al respecto, el Tribunal recuerda que le corresponde a los Estados miembros establecer las sanciones por incumplimiento de su legislación nacional, pero también, que el ejercicio de esta competencia debe hacerse respetando el Derecho de la Unión. Y desde esta perspectiva, considera el Tribunal, la multa resulta desproporcionada. En el fondo, y aunque se aplique sobre una cuota tributaria, la multa está directamente relacionada con el incumplimiento de una obligación formal. De la legislación española se desprende que la mera aplicación del supuesto de rentas no declaradas por falta de presentación del modelo informativo es suficiente para determinar la existencia de una infracción. Además, según el Tribunal, el tipo tan elevado de multa proporcional “*le confiere un carácter extremadamente represivo*”, multa que, en principio, podría concurrir con multas de cuantía fija.

Por ello, el TJUE concluye que España ha incumplido sus obligaciones dimanantes de las disposiciones sobre la libre circulación de capitales al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados

en el extranjero con una multa proporcional del 150 % del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, que puede acumularse con multas de cuantía fija.

## 6. Las multas fijas

---

Por último, respecto de las multas de cuantía fija, el Tribunal considera que éstas sancionan el incumplimiento de meras obligaciones declarativas o puramente formales derivadas de la posesión por el contribuyente de bienes o derechos en el extranjero con importes muy elevados, por cuanto se aplican sobre cada dato o conjunto de datos con importes mínimos pero sin un límite máximo.

Resulta importante también para el Tribunal que estas multas no guardan proporción alguna con otras multas previstas en el ordenamiento español por el incumplimiento de obligaciones formales. Por estos motivos, concluye el Tribunal, España ha incumplido sus obligaciones 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.

## 7. Las lecciones de la defensa española en el proceso

---

Aunque tras el pronunciamiento del TJUE la obligación informativa subsiste, no se podrán aplicar las tres medidas controvertidas. El legislador español ya ha prometido una reforma para adaptar el régimen a la sentencia del Tribunal de Luxemburgo.

Sin embargo, en el proceso judicial, España ha hecho una hábil defensa con declaraciones que trascienden este caso y son interesantes para otras muchas medidas y situaciones tributarias. Y el abogado general nos ha hecho el favor de recoger estas declaraciones en su escrito de conclusiones (los escritos de España, en principio, no se publican).

Así, por ejemplo, en el contexto de la discusión acerca de la imprescriptibilidad de las rentas, una de las cuestiones que reprochaba la Comisión es que el hecho de no poder acreditar que se trata de rentas declaradas se convertía en una presunción de fraude *iuris et de iure*. El Gobierno español afirmó que, en ningún caso, la Administración tributaria española consideraría de manera automática que existe una ganancia no justificada. Dice, que la Administración debería examinar lo alegado por el contribuyente y *"acreditar dos extremos: en primer término que el contribuyente no ha declarado los activos a que se refiere el modelo 720, a pesar de estar obligado a ello, y en segundo término, que el contribuyente no ha satisfecho la imposición sobre la renta por los ingresos que permitieron la adquisición de esos activos"* (apartado 59). Y más interesante aún, que: *"en caso de duda, no procedería la regularización, al no quedar probado uno de los hechos en que se basa la presunción"* (apartado 60). Invoca al efecto los artículos generales sobre la carga de la prueba y motivación de los actos administrativos (art. 102 y 105 de la LGT). Curiosamente, menciona también el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil para afirmar que *"aunque, en principio, con arreglo al artículo 106, apartado 1 de la LGT cada parte debe probar los hechos que alega a su favor,*

*la aplicación de la "teoría de la proximidad al objeto de la prueba" implica que si el contribuyente alega que no conserva la documentación de sus impuestos a efectos de probar que ha tributado, la Administración tributaria debe proceder a obtener dicha información de sus archivos para comprobar si efectivamente ha tributado o no" (nota 34).*

En relación con el régimen sancionador, también sostiene que es la Administración la que debe demostrar la responsabilidad del contribuyente, ya que *"en el sistema tributario y administrativo español, las sanciones no se pueden imponerse de forma automática y, en especial solo puede sancionarse si queda suficientemente justificada y motivada la culpabilidad, correspondiendo la carga de la prueba de los hechos y de la culpabilidad íntegra y exclusivamente a la Administración en virtud del principio de presunción de inocencia"* (apartado 126). Menciona que solo el 7,6 % de los casos han sido sancionados y añade que *"es imprescindible una motivación específica acerca de la culpabilidad y que esta quede probada mediante elementos de hecho suficientemente expresivos y detallados que incorporen el razonamiento que permita concluir que concurre el elemento de la culpabilidad"* (apartado 127). Menciona al efecto la Resolución del TEAC de 14 de febrero de 2019 (R.G. 259/2016), que anuló las sanciones por falta de motivación (nota 85).

Y, por último, se aborda otra de las cuestiones conflictivas, y es el juego conjunto de las distintas sanciones. El Reino de España afirma al respecto que *"si la Administración tributaria probase que la conducta del contribuyente es culpable, procedería imponer la sanción material, mientras que la infracción formal quedaría absorbida por aquella en virtud del artículo 180, apartado 1, de la LGT. Según el Gobierno español, la íntima conexión entre la regularización de la ganancia patrimonial no justificada y la falta de presentación del modelo 720 determina que no puedan considerarse de forma separada, sino como una unidad a efectos infractores, como consecuencia del concurso instrumental"* (apartado 129).

Debe reconocerse que la postura defendida por un Estado miembro sobre su normativa ante el TJUE no tiene la consideración de una interpretación auténtica de la normativa, sino que desde el prisma del derecho de la Unión son meras cuestiones de hecho en el recurso por incumplimiento. Por lo tanto, todas estas declaraciones del Reino de España en el seno de este procedimiento no serían propiamente vinculantes para los órganos de aplicación de los tributos. No obstante, debemos esperar de nuestras autoridades que cumplan y sigan los criterios que invocan.