

Las consecuencias de incumplir con la obligación de declaración de bienes en el extranjero son contrarias al Derecho de la UE



Enero 2022

¿Hablamos?

Miguel Muñoz Pérez

Socio responsable de la práctica de Procedimientos Tributarios en PwC Tax & Legal
miguel.munoz.perez@pwc.com

José María Leis Mayán

Socio del departamendo de People & Organisation en PwC Tax & Legal
josemaria.leis.mayan@pwc.com

Lucía Coto González

Abogada del área de Empresa Familiar en PwC Tax & Legal
lucia.coto.gonzalez@pwc.com

El TJUE declara que algunos aspectos de la regulación de la obligación de declaración de bienes en el extranjero (Modelo 720) resultan contrarios a la libertad de circulación de capitales.

Hoy se ha hecho pública la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) que declara que la regulación de la obligación de declaración de bienes en el extranjero, el conocido modelo 720, resulta contraria a la libre circulación de capitales, en particular por lo que se refiere a las consecuencias derivadas de la falta de declaración o declaración inexacta de tales bienes, consistentes en la obligación de imputar las rentas no declaradas en el ejercicio más antiguo entre los no prescritos (imprescriptibilidad) y al régimen sancionador previsto en la normativa aplicable.

Antecedentes del caso

Como es sabido, la regulación de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero fue introducida en la Ley General Tributaria y las Leyes del IRPF y el IS por la Ley 7/2012 como un pretendido instrumento de lucha contra el fraude fiscal.

La regulación legal prevé que los bienes no declarados serán considerados como ganancias de patrimonio no justificadas y deberán imputarse al ejercicio más antiguo entre los no prescritos, salvo que el contribuyente lograra acreditar que fueron adquiridos con rentas declaradas,

o bien con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por IRPF o por IS, según los casos.

Además, la falta de declaración o la declaración fuera de plazo se sancionan con una multa pecuniaria automática del 150% del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de los derechos o bienes situados en el extranjero, y con la imposición de una serie de sanciones de cuantía fija previstas en la disposición adicional decimoctava de la LGT.

El contenido de la Sentencia

El TJUE concluye que la normativa, que no tiene equivalente en el caso de bienes ubicados en España, supone una restricción de la libre circulación de capitales, dado que la obligación de información afecta a los titulares de bienes o derechos en general y no solo a los titulares de participaciones en sociedades extranjeras o de cuentas corrientes fuera de España, y discrimina a los sujetos pasivos en función del lugar de ubicación de sus bienes y puede, por tanto, disuadirlos de invertir en el extranjero.



... resulta claro que a partir del momento de la sentencia, tanto la obligación de imputación de los bienes no declarados como el régimen sancionador vinculado al incumplimiento de la obligación de declaración, no pueden ser aplicados.

A pesar de que la regulación se ampara en la finalidad legítima de luchar contra el fraude fiscal, resulta desproporcionada por ir más allá de lo que la protección de esa finalidad puede justificar.

Así, el TJUE entiende que reconocer a la Administración la capacidad de gravar, sin ningún tipo de limitación temporal, los incrementos patrimoniales derivados de los bienes no declarados o declarados extemporáneamente produce un efecto de imprescriptibilidad, e incluso la posibilidad de que la Administración cuestiones la prescripción ya ganada, que resulta contrario al principio de seguridad jurídica, máxime cuando tal efecto se deriva del incumplimiento de una obligación meramente formal.

Por lo que se refiere a las sanciones, tanto a proporcional del 150% del impuesto como las de cuantía fija previstas en la LGT, el TJUE considera también que resultan desproporcionadas, habida cuenta de que se trata de sanciones de carácter automático y no graduables, que sancionan el mero incumplimiento de una obligación formal de declaración y que no resultan comparables con las sanciones previstas para casos similares referidos a bienes situados en España

Consecuencias de la sentencia

Dado el principio de primacía del Derecho de la UE, resulta claro que a partir del momento de la sentencia, tanto la obligación de imputación de los bienes no declarados como el régimen sancionador vinculado al incumplimiento de la obligación de declaración, no pueden ser ya aplicados.

Esto implica que el régimen actual deberá ser objeto de modificación en los tres aspectos cuestionados, es decir:

- Imposición de renta no declaradas correspondientes al valor de esos activos como "ganancia patrimonial no justificada" sin posibilidad, en la

práctica, de ampararse en la prescripción,

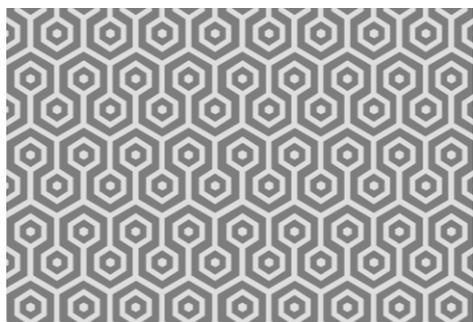
- Sanción de multa proporcional del 150%.
- Multas de cuantía fija por no guardar proporción alguna con las sanciones previstas para infracciones similares.

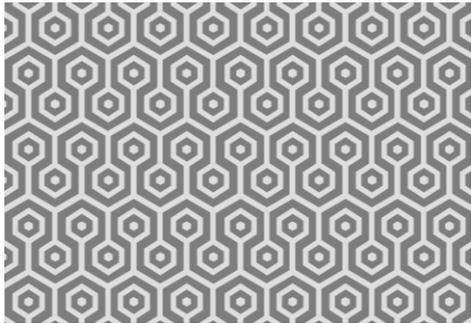
Sin embargo, la sentencia no prohíbe al Reino de España el establecer y mantener una obligación específica de información sobre bienes en el extranjero, por lo que es previsible que, tras las modificaciones impuestas por la sentencia, siga existiendo dicha obligación, si bien en este momento se ignora cuales serían las consecuencias sancionadoras de su incumplimiento.

Asimismo, la sentencia del TJUE podría afectar a aquellos contribuyentes que, atendiendo a la literalidad de la norma, decidieron regularizar su situación tributaria de forma voluntaria mediante la presentación de una declaración complementaria del IRPF incluyendo en la misma una ganancia de patrimonio no justificada correspondiente al valor de los activos en el extranjero no declarados en plazo en el Modelo 720.

En estos casos y siempre que se cumplieran ciertas condiciones, no cabría descartar la vía del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en la norma tributaria y la consiguiente solicitud de devolución de la cuotas del IRPF, recargos e intereses de demora indebidamente satisfechos, todo ello en base al contenido del fallo del TJUE.

Por otra parte, en lo que se refiere a los procedimientos de rectificación de autoliquidaciones o impugnación de sanciones que se encuentren pendientes de resolución en cualquiera de las instancias, todos ellos deberían ser resueltos a favor del contribuyente.





Puede por último plantearse la posibilidad de una reclamación de responsabilidad patrimonial en aquellos casos en que, habiéndose impugnado las sanciones o la imputación de rentas, haya recaído ya resolución administrativa o judicial firme, si bien estos supuestos deben ser objeto de un análisis más detenido dada la actual regulación de este régimen en la Ley 39/2015.

Finalmente, resulta destacable el hecho de que el TJUE ha entendido que la normativa española infringe la libre circulación de capitales, lo que determina que la sentencia sea invocable con relación a los bienes situados en cualquier país extranjero, dentro o fuera de la Unión Europea.