

EL CONTROVERTIDO MODELO 720
(DECLARACION DE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO)

CRONOLOGÍA Y ESTADO DE LA CUESTIÓN

Índice

I. Introducción – Diversas Cuestiones Previas.....	1
II. La evolución o la diacronía del Modelo 720.....	3
III. El recurso por Incumplimiento de la Comisión Europea.....	4
IV. La cuestión prejudicial del TSJ de Catalunya.....	5
V. Los autos de admisión del Tribunal Supremo.....	6
VI. CONCLUSIONES.....	7

I. Introducción – Diversas Cuestiones Previas

El nacimiento de la obligación de presentar la declaración de bienes y derechos en el extranjero surge a raíz de la polémica amnistía fiscal del ejercicio 2012 y de la ley que nace consecuencia de ello, la ley 7/2012 que, además de establecer la nueva obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero, contemplaba dos regímenes sancionadores complementarios:

- (1) Las sanciones formales sobre las ganancias patrimoniales no justificadas. El régimen sancionador nos remite al nuevo contenido del artículo 39.2 de la LIRPF modificado por la ley 7/2012, que establece lo siguiente:

“Artículo 39. Ganancias patrimoniales no justificadas.

(...)

*2. 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 decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. No obstante, **no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando 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.**”*

Así nació la imprescriptibilidad de las ganancias de patrimonio no justificadas, haciendo tributar por el montante total radicado en el extranjero, sin posibilidad de prueba en contra por parte del contribuyente de que dichas rentas fueron obtenidas en ejercicios prescritos, si fuera el caso. Asimismo, la disposición primera de la Ley 7/2012 establece lo siguiente sobre el régimen sancionador:

“Disposición adicional primera. Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.

La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 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, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, **determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.**

(...).”

- (2) Las sanciones por incumplimiento formal, incorrección de los datos o datos no completos.

Datos no incluidos en la declaración o datos incompletos inexactos o falsos: 5.000 € por cada dato o conjunto de datos con un mínimo de 10.000 €

Presentación fuera de plazo o por otros medios no telemáticos: 100 € por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 1.500 €

Por lo tanto, a modo de resumen, con el nacimiento de la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero, tenemos lo siguiente:

- I. El nuevo redactado del artículo 39.2 LIRPF introduce la imprescriptibilidad para aquellos bienes y derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en plazo con la obligación de información a través del modelo 720, debiendo tributar en el período impositivo más antiguo entre los no prescritos.
- II. La ley 7/2012 introduce además 2 regímenes sancionadores complementarios relacionados con la nueva obligación de información:
 - a. Sanción del 150% sobre la base de la ganancia de patrimonio no justificada.
 - b. Sanciones por incumplimiento formal, incorrección de datos o datos inexactos o incompletos de 5.000 euros por dato/conjunto de datos, con un mínimo de 10.000 euros.

En este punto cabe destacar que las sanciones por incumplimiento formal (II.b.) no están siendo analizadas jurídicamente en relación con la adecuación a la normativa europea.

II. La evolución o la diacronía del Modelo 720

La obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero nace en el ejercicio 2012 a través de la ley 7/2012. El primer plazo de presentación del modelo 720 finalizaba el 30 de abril de 2013. A finales de 2013 y principios de 2014 se presentan diversas denuncias ante la Comunidad Europea por posibles incumplimientos de la normativa reguladora de las libertades comunitarias; libre circulación de capitales, de personas y libertad de establecimiento.

A raíz de este hecho, en mayo de 2014 la Comunidad Europea se entrevista con la Agencia Tributaria Española, tras admitir a trámite estas denuncias.

A principios de 2015 la Comunidad Europea notifica a diversos denunciantes del modelo 720 que se observan posibles quebrantamientos de libertades comunitarias que podrían dar lugar a la apertura de un procedimiento de infracción, iniciándose así una fase de investigación previa a dicho procedimiento.

En el ámbito comunitario, tanto los denunciantes del modelo como la Secretaría de Estado de Hacienda aportan documentación y alegaciones de sus posicionamientos durante la primavera de 2015.

El 19 de noviembre de 2015 la Comunidad Europea remite al Ministerio de Hacienda español una carta de emplazamiento que da inicio al procedimiento de infracción, concediéndose al Reino de España dos meses para responder o, en caso contrario, la Comunidad Europea emitirá un Dictamen Motivado contra el Reino de España.

El 7 de enero de 2016 el abogado especializado en asesoría fiscal Alejandro del Campo remite una carta a la Comunidad Europea aportando nuevas evidencias prácticas de la desproporción del régimen en casos muy concretos que ya se están dando en España.

Durante el ejercicio 2016, ya transcurridos de largo los dos meses fijados por la Comunidad Europea para dar respuesta a la carta de emplazamiento, la secretaría de Estado de Hacienda remitió unas alegaciones complementarias en defensa del régimen establecido en la Ley 7/2012.

En mayo de 2016 diversos despachos profesionales transmiten pruebas de la contradicción existente entre el modelo 720 con los Tratados de Funcionamiento de la Unión Europea.

En febrero de 2017 la Comunidad Europea comunica el Dictamen Motivado al Reino de España, el cual no determinó cambio alguno en la postura de la Secretaría de Estado de Hacienda en una etapa de evidente inestabilidad política. En este mismo período el abogado fiscalista Alejandro del Campo plantea una queja ante el defensor del pueblo europeo.

El 6 de junio de 2019 se emite una nota de prensa por la Comunidad Europea informando que en la reunión periódica de comisarios se ha adoptado la decisión de preparar un recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El 23 de diciembre de 2019 se publica en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) el recurso por incumplimiento interpuesto el 23 de octubre del mismo año por la Comisión Europea frente al Reino de España.

El 30 de junio de 2020 el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña dicta dos autos planteando al TJUE sendas cuestiones prejudiciales relativas a la imprescriptibilidad.

El 2 de julio se dictan 3 autos del Tribunal Supremo admitiendo casaciones sobre las infracciones formales y la Ganancia de Patrimonio no justificada.

A raíz de ello, el 26 de octubre de 2020 se publican en el Diario Oficial de la Unión Europea las cuestiones prejudiciales C/330-20 derivadas del TSJ Cataluña.

III. El recurso por Incumplimiento de la Comisión Europea

El recurso planteado pretende que se declare que el Reino de España incumple las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21, 45, 56 y 63 del TFUE y los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE).

En el dictamen motivado con el que concluyó el procedimiento de infracción, la CE se opuso a los argumentos del estado español para defender la inexistencia de prescripción con relación a los bienes y derechos no declarados o declarados de forma extemporánea con fundamento en que la Administración Tributaria dispone de diversas fuentes de información y en que, aunque ciertamente, el Tribunal de Justicia ha aceptado normativas nacionales que aplican un plazo más largo de prescripción en el caso de bienes poseídos en otro Estado Miembro, ello no puede derivar sin más en la aceptación de la falta de prescripción. Además considera que aunque hay acciones imprescriptibles –como por ejemplo en delitos de genocidio o terrorismo -, siempre están referidas a hechos que reflejan formas mucho más graves de violación de derechos humanos, que no se dan en los casos de fraude, evasión o elusión fiscales.

Considera además la Comisión que existe un claro incumplimiento de esas mismas normas, en cuanto que este régimen permite la imposición automática de una multa pecuniaria fija del 150% aplicable en caso de incumplimiento de la obligación de información o la presentación extemporánea del modelo 720 y, además, de forma cumulativa, la aplicación de multas pecuniarias fijas por incumplimiento o presentación extemporánea de dicho modelo, que además son de nivel muy superior a las recogidas por la Ley General Tributaria en el régimen sancionador habitual (artículo 198 LGT).

IV. La cuestión prejudicial del TSJ de Catalunya

Seguidos dos procedimientos judiciales ante el Tribunal Superior de Justicia de Catalunya (TSJC) por parte de un matrimonio al que se le había denegado la respectiva devolución de lo ingresado por aplicación del artículo 39.2 de la Ley de IRPF, se confirió a las partes un plazo común de 10 días para alegar acerca del posible planteamiento de una cuestión prejudicial, solicitándoseles aquellos extremos sobre los que consideraran que habría que preguntar al Tribunal de Justicia de la UE.

Los reclamantes eran titulares de una cuenta corriente en una entidad de crédito andorrana, a la que habían realizado aportaciones en efectivo entre los años 1997 y 2005. En el año 2012 no se acogen, por el motivo que sea (desconocimiento, ignorancia o falta de fe en la amnistía fiscal) a la “amnistía fiscal”, no presentando en el plazo establecido el modelo 720, haciéndolo de forma extemporánea con casi 7 meses de retraso.

Paralelamente, los sujetos pasivos presentan declaración complementaria de su IRPF 2012 declarando con ello la ganancia no justificada prevista por el nuevo redactado del artículo 39.2 LIRPF y solicitando en un breve lapso de tiempo, su rectificación así como la devolución de lo indebidamente ingresado.

Básicamente en el procedimiento, al Tribunal Superior de Justicia de Catalunya se le plantea una duda, a la que califica de insalvable, sobre la presunción de ganancias no justificadas del patrimonio que dispone el contribuyente en el extranjero, pues con ella *“se le hará tributar en el IRPF – renta personal -, llevándolo al último de los ejercicios no prescritos, el montante total radicado en el extranjero y no se le permite probar que la renta de la que surgen esos activos – en este caso informados fuera de plazo y de forma espontánea – han sido obtenidos en ejercicios prescritos, a diferencia de los activos que radican en España, respecto de los que se regula un período de prescripción respecto de las fuentes de renta, generando un tratamiento contrario a los principios comunitarios de libre circulación de capitales, no discriminación y desproporción con las finalidades de lucha contra el fraude fiscal, con desconocimiento del principio de capacidad económica en este supuesto al someter a tributación una renta sólo atendiendo a su ubicación y no a que suponga un índice de manifestación de riqueza”.*

Y continúa diciendo: *“La contundencia de la anterior aseveración lleva a la conclusión de que se ataca frontalmente la libre circulación de bienes, capitales y activos en relación con los ubicados en el extranjero, que nunca se consideran prescritos, y, por tanto, han de tributar, si no se ha informado o habiéndose realizado no se ha hecho en plazo o en la específica forma – tipos de valores – prescrita reglamentariamente, con respecto a los sitios y depositados en España”.*

El Tribunal considera que *“la redacción del precepto –art. 39.2 LIRPF- que determina la consideración **en todo caso** como **incremento patrimonial no justificado** de esos activos sitios en el extranjero, impide a esta Sala realizar otra interpretación más que la **literal según nuestro artículo 12.1 y 2 LGT 58/2003**. De aquí procede elevar la siguiente cuestión prejudicial:*

➡ ¿Se opone al Derecho Comunitario –arts. 63 y 65 TFUE y a los principios fundamentales de libre circulación, igualdad de trato y no discriminación- una norma nacional como el artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 35/2006, de 28 de noviembre, en la redacción dada por el artículo 3. Dos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que califica como “ganancias de patrimonio no justificadas”, “en todo caso”, a tributar en el período más antiguo de los no prescritos, cuando se incumple formalmente o se hace extemporáneamente, la obligación de informar respecto de los bienes y/o

derechos situados en el extranjero a través del modelo 720, sin atender a las reglas de prescripción previstas en la Ley General Tributaria 58/2003, salvo que se trate de “rentas declaradas” o que procedan de períodos en los que no era contribuyente de este impuesto en territorio español?

En el supuesto que se contestare negativamente, por considerar el TJUE que la norma española que se enjuicia fuera proporcionada, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña intenta cerrar el círculo cuestionando si, en tal caso, cabría considerar que se opone al derecho europeo una norma como la expuesta por el hecho de que tales rentas hubieran sido declaradas extemporáneamente, pero antes de ningún tipo de procedimiento de comprobación iniciado y notificado ni haberse ejercitado ninguna solicitud de intercambio de información fiscal, existiendo un mecanismo vigente para ello con el tercer Estado implicado.

V. Los autos de admisión del Tribunal Supremo

El 2 de julio de 2020 la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo admite tres autos relacionados con la tan controvertida Ley 7/2012.

En concreto, el auto relativo al recurso de casación número 1124/2020 acuerda admitir una cuestión casacional relacionada con la aplicación de la ganancia patrimonial no justificada específica para bienes y derechos en el extranjero, prevista en el artículo 39.2 de la Ley IRPF.

Por su parte, los autos relativos a los asuntos 6202 y 6410 del año 2019 consideran que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia el determinar si las sanciones formales previstas por incumplimiento del deber informativo resultan o no proporcionadas y ajustadas a las libertades comunitarias.

La cuestión central de los autos es la posible disconformidad con el derecho de la Unión Europea de una liquidación practicada a partir de los preceptos contenidos en el citado artículo 39.2 LIRPF, en cuanto que permite regularizar las rentas puestas de manifiesto con la comunicación extemporánea de la información regulada en la Ley General Tributaria (DA 18ª LGT), independientemente del momento en que se hubieran generado, es decir, excepcionando la potestad de liquidación de la Administración del régimen general de prescripción.

Asimismo, la aplicación de las previsiones legales, referidas a situaciones que podrían considerarse definitivamente consolidadas en el tiempo puede suponer una retroactividad proscrita por nuestro ordenamiento y sometida a los límites del artículo 10.2 LGT así como una quiebra de los principios generales de seguridad jurídica, capacidad contributiva y proporcionalidad.

Consecuentemente, la cuestión casacional que se plantea en estos autos es la siguiente:

➡ *“Que el Tribunal se pronuncie sobre si, en el marco de las libertades fundamentales del TFUE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz del TJUE y, a tenor de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, una liquidación de IRPF puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan, correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y que hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición Adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria”*

VI. CONCLUSIONES

La obligación de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero ha sido polémica desde su nacimiento ya en el ejercicio 2012 consecuencia del procedimiento de amnistía fiscal impulsado por el Gobierno ese mismo año. Y ha sido polémica precisamente porque con su implantación, se introduce el término imprescriptible para aquellos bienes situados en el extranjero para los que no se hubiera cumplido en el plazo previsto con la obligación de información a través del modelo 720. Los contribuyentes que no cumplieren en plazo con el nuevo deber de información, deben tributar por aquellas rentas situadas en el extranjero en el ejercicio más antiguo de los no prescritos y, además, se establecen ligados a esta nueva obligación 2 regímenes sancionadores complementarios de un nivel muy superior al habitual recogido en la LGT.

La cuestión prejudicial

El Tribunal Superior de Justicia de Catalunya eleva cuestión prejudicial para que el TJUE se pronuncie sobre si la norma española, en concreto sobre si el artículo 39.2 LIRPF podría oponerse al Derecho Comunitario y a los principios fundamentales de libre circulación, igualdad de trato y no discriminación, ya que califica como “ganancias patrimoniales no justificadas” “en todo caso”, a tributar en el período más antiguo de los no prescritos, sin que se permita prueba en contra de que su obtención se produjo en ejercicios prescritos.

Es decir, la cuestión prejudicial pretende clarificar si el concepto de imprescriptibilidad para delitos de elusión o evasión fiscales se opone o no al Derecho Comunitario.

Los autos de admisión del Tribunal Supremo: La cuestión casacional

La cuestión que pretende someterse a enjuiciamiento es la relativa a la legalidad de las sanciones impuestas por el cumplimiento extemporáneo del nuevo deber de información y en particular su conformidad con el derecho europeo y las libertades europeas.

No son objeto de enjuiciamiento ni las infracciones previstas por la declaración temporánea pero incorrecta o inexacta de datos, ni las infracciones previstas por la no declaración de bienes en el extranjero, en ambos casos sancionables con una multa fija de 5.000 euros por dato o conjunto de datos omitido, con un mínimo de 10.000 euros.

Por lo que se refiere a las cuestiones casacionales que se plantean en relación a las sanciones por incumplimiento formal del modelo 720 tenemos las siguientes:

- La primera, determinar si un acto sancionador consistente en una multa pecuniaria fija por incumplimiento tardío sin requerimiento previo por la Administración de la obligación de suministrar información a través del modelo 720 (D.A. 18ª LGT) podría resultar incompatible con el Derecho de la Unión Europea, considerando el principio de proporcionalidad y las libertades fundamentales del TFUE, en particular, sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz del TJUE.
- La segunda, determinar a los efectos del juicio de proporcionalidad sobre la expresada sanción, el parámetro que debe considerarse a efectos comparativos, si el de la cuantía o relevancia económica de los bienes situados en el extranjero o, en su caso, el de la cuantía o relevancia económica de las sanciones –a tenor del régimen general sancionador de la LGT- para infracciones similares cuando afectan a bienes situados en territorio español.

Estamos a su disposición por cualquier duda sobre este tema, o por si desean ampliar información ya sea de este tema o de cualquier otro.

Sin más, aprovecho la ocasión para saludarlos atentamente.

Carolina Mateo

BNFIX Tax · Legal · Audit · Advisory