



CIRCULAR FISCAL 1/2022

28 de enero de 2022

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DECLARA QUE LA NORMATIVA DEL MODELO 720 INFRINGE LA LIBERTAD DE CIRCULACIÓN DE CAPITALES.

Comentarios de urgencia sobre la sentencia de 27 de enero de 2022 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-788/19, Comisión Europea contra el Reino de España.

Tras un largo proceso, cuyo inicio se puede situar en el requerimiento que la Comisión dirigió al gobierno español en el año 2015, finalmente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha declarado que las desproporcionadas consecuencias fiscales negativas asociadas a la no presentación o presentación incompleta o tardía del modelo 720 son contrarias a la normativa europea, en particular, a la libertad de circulación de capitales.

Son tres los aspectos analizados por el TJUE en esta esperada sentencia.

En primer lugar, el hecho que la regulación de las consecuencias de la no presentación en plazo del modelo 720 no prevé la posibilidad de acreditar que los activos situados en el extranjero fueron adquiridos en ejercicios ya prescritos. Al respecto, el TJUE valora que tal mecanismo es contrario al principio de seguridad jurídica ya que equivale a prolongar indefinidamente la posibilidad de regularizar, al tiempo que permite obviar una prescripción ya consumada.

En este punto es importante precisar que para el TJUE la presunción legal de que el valor de los activos no declarados situados en el extranjero constituye una ganancia patrimonial no justificada no es desproporcionada con respecto al objetivo de luchar contra el fraude y la evasión fiscal. Lo que sí es contrario a la normativa europea, por desproporcionado, es mantener la posibilidad de gravar tales rentas de manera indefinida.

En segundo lugar, el TJUE considera que la sanción del 150% aplicable a los casos de no presentación del modelo 720 o presentación incompleta o tardía (sin bien este último supuesto fue matizado por la Dirección General de Tributos) se refiere a supuestos de infracción de una obligación formal declarativa, lo que genera un resultado desproporcionado, máxime si se tiene en cuenta que tal sanción es acumulable a las sanciones pecuniarias fijas por dato no declarado o falso. Asimismo, el TJUE señala que ese importe (150%) confiere a la sanción un “*carácter extremadamente represivo*”.

Por último, el régimen de sanciones pecuniarias fijas por dato o conjunto de datos no declarado, incompleto o falso merece igual crítica por parte del TJUE. En este caso, además de su acumulación a la sanción del 150%, es rechazable que estas sanciones específicas del modelo 720 resulten ser muy superiores a las sanciones previstas en la normativa española para los incumplimientos de otras declaraciones informativas.

En sus consideraciones el TJUE prescinde de la existencia de mecanismos de intercambio de información entre los Estados miembros de la Unión Europea y se centra en determinar si la normativa del modelo 720 “va más allá” de lo estrictamente necesario para justificar una evidente, a su juicio, restricción a la libre circulación de capitales en aras del objetivo de combatir el fraude y la evasión fiscal. Como hemos dicho, la conclusión del TJUE es que las medidas son desproporcionadas para la consecución de ese objetivo.

Tras este claro pronunciamiento del TJUE, debemos considerar cuáles serán sus consecuencias prácticas.

Es difícil avanzar conclusiones ya que en todo caso habrá que tener en cuenta las modificaciones legales que deberán introducirse para adaptar la norma española al Derecho comunitario.

De entrada, la obligación de presentar el modelo 720 no ha sido cuestionada como tal. La obligación sigue vigente. La sentencia afecta específicamente a las diferentes consecuencias de su no presentación o su presentación incompleta o tardía.

Por otro lado, tras la sentencia se abre la posibilidad de regularizar voluntariamente para todos aquellos titulares de activos situados en el extranjero que no lo hayan hecho todavía. En esta regularización ya no será preciso incluir la ganancia patrimonial no justificada equivalente al valor de esos activos no declarados, únicamente deberán tenerse en cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los rendimientos y ganancias patrimoniales obtenidos en los últimos cuatro años no prescritos, así como incluir el valor de esos activos en las autoliquidaciones complementarias del Impuesto sobre el Patrimonio de los años no prescritos. No obstante, es importante precisar que en caso de comprobación administrativa será imprescindible poder acreditar que esos activos proceden de ejercicios ya prescritos.

Aquellos contribuyentes que ya hayan regularizado voluntariamente, imputando la ganancia patrimonial no justificada, disponen de un plazo de cuatro años a contar desde la fecha de la regularización para solicitar a la Agencia Tributaria la rectificación y la devolución del ingreso indebido. Es de prever que en ese procedimiento la Administración exigirá acreditar que los activos regularizados proceden de ejercicios prescritos.

Respecto de los contribuyentes que recibieron una liquidación de la Agencia Tributaria y la recurrieron, estando pendiente la impugnación en sede administrativa o contencioso-administrativa, será preciso esperar a conocer el contenido de la resolución o sentencia que se dicte, que deberá recoger el sentido del pronunciamiento del TJUE.

Finalmente, existirá sin duda un colectivo de contribuyentes que regularizaron voluntariamente hace más de cuatro años y no solicitaron la rectificación de su regularización, o bien fueron objeto de una liquidación administrativa y no la impugnaron en plazo. Para este colectivo, las vías de oposición previstas en la normativa interna ya están cerradas en el momento en que se ha conocido la sentencia del TJUE. Cabría considerar en estos casos la procedencia o no de una solicitud de responsabilidad patrimonial del Estado, cuyo plazo de ejercicio es de un año desde la fecha de publicación de la sentencia del TJUE. No obstante, las particularidades de este procedimiento exceden con mucho del alcance limitado y preliminar de la presente Circular.

Departamento Tributario

Personas de contacto:

Javier Grávalos - email: jgravalos@ortega-condomines.com

Elena Morales - email: elena.morales@ortega-condomines.com