



Sección de comentarios jurisprudenciales (Julio 2021)

Breve síntesis de las conclusiones del Abogado General en el Asunto C-788/2019 sobre la infracción del Derecho de la UE por parte del Estado español por el modelo de declaración tributaria 720.

Aunque esta sección mensual está dedicada al comentario de una sentencia de relevancia, en el presente mes y por su importancia, daremos unas breves notas sobre las conclusiones alcanzadas por el Abogado general en el Recurso de incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra España (Asunto C-788/2019) acerca del régimen del modelo de declaración tributaria 720.

Como es de sobra conocido, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (en adelante Ley 7/2012), incorporó a nuestro ordenamiento jurídico un nuevo tratamiento fiscal (obligaciones formales, materiales y régimen sancionador) para los residentes fiscales en España que fueran titulares de bienes y derechos en el extranjero.

Así, la citada ley impuso la obligación tributaria formal de presentación del modelo 720 (disposición

adicional decimoctava de la Ley General Tributaria), cuyo incumplimiento generaba onerosas consecuencias para los obligados tributarios.

En particular, la referida disposición adicional previó el régimen sancionador aplicable al incumplimiento de dicha obligación formal (falta de presentación o presentación incompleta, inexacta o con datos falsos), previendo sanciones pecuniarias fijas de elevada cuantía.

De otro lado, la propia Ley 7/2012 procedió a la modificación del régimen de ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF (artículo 39.2 LIRPF) y a la presunción de obtención de rentas en el IS (actual artículo 121 LIS), de modo que habiéndose incumplido la obligación de información prevista en la disposición adicional decimoctava de la LGT (no presentación en plazo), si se hubieran descubierto bienes y derechos en el extranjero del obligado tributario, habrían de integrarse como ganancias patrimoniales no justificadas en la base liquidable general del último periodo de declaración no prescrito

con independencia del momento en que se hubiera producido su adquisición, esto es, de facto, se estaba declarando la imprescriptibilidad de la obligación tributaria – material – de imputación de rentas en IRPF e IS.

Finalmente, y además, la aplicación de la anterior obligación tributaria material (artículos 39 LIRPF y 121 LIS) determinaba la comisión de una infracción tributaria recogida en la disposición adicional primera de la propia Ley 7/2012, previéndose sanciones consistentes en multas pecuniarias proporcionales del 150% del importe de la base de la sanción.

Este régimen tributario, ha sido y sigue siendo duramente criticado, no solo por la desproporcionalidad de las sanciones (corregidas en algunos casos por los Tribunales Superiores de Justicia¹ en los recursos contencioso-administrativos interpuestos frente a resoluciones en vía económico-administrativa) sino también por el hecho de producir la imprescriptibilidad de la obligación tributaria.

Además de las duras críticas recibidas por la doctrina (y jurisprudencia), el legislador español vio cómo la Comisión Europea reprochaba el nuevo marco tributario en lo que finalmente se convirtió en un Recurso de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la UE.

En dicho Asunto, el pasado 15 de julio, el Abogado general Henrik Saugmandsgaard, presentó sus conclusiones solicitando que se declarara – en

parte – el incumplimiento del Estado español por el establecimiento del nuevo tratamiento de la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero.

El Abogado General comienza sus conclusiones acotando las libertades que se podrían haber visto afectadas por la normativa española del 720. Si bien la Comisión consideró que dicha normativa podría afectar a la libre circulación de ciudadanos (21 TFUE), de trabajadores (45 TFUE), de establecimiento (49 TFUE), de servicios (56 TFUE) y de capitales (63 TFUE) y sus concordantes del Acuerdo sobre el espacio Económico Europeo, el AG² apunta que cuando la afectación de alguna de las libertades es secundaria respecto de la otra, el asunto se debe analizar a la luz de ésta, y así, acaba concluyendo que aun cuando la libre prestación de servicios y la libertad de establecimiento pudieran verse afectadas, dicha eventual afectación sería secundaria respecto a la de la libre circulación de capitales, centrándose con ello en la vulneración del artículo 63 TFUE (40 AEEEE).

Después de reconocer que la existencia de un trato diferente entre los bienes y derechos situados en el extranjero y los situados en el territorio nacional, podrían encontrar justificación (artículo 65 TFUE) que excluyera el carácter restrictivo a la libre circulación de capitales, pasa a analizar sistemáticamente las tres imputaciones de incumplimiento realizadas por la Comisión Europea,

¹ En la actualidad hay tres autos de admisión a trámite de tres recursos de casación interpuestos frente al régimen del 720.

² Sobre la base de la jurisprudencia del TJUE: sentencia de 26 de mayo de 2016, NN (L) Internacional (C 48/15, EU:C:2016:356), apartado 39 y

sentencias de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C 35/11, EU:C:2012:707), apartados 89 a 93, y de 28 de febrero de 2013, Beker y Beker (C 168/11, EU:C:2013:117), apartados 25 a 31.

esto es, la relativa a la obligación tributaria material derivada del incumplimiento de la presentación en plazo del modelo 720 (ganancia patrimonial/presunción de obtención de renta no justificada imputable al último periodo no prescrito); la referida a las sanciones consistentes en multas pecuniarias fijas por incumplimiento de la obligación formal de presentación de la declaración; y finalmente, la derivada de las sanciones consistentes en multas pecuniarias proporcionales de hasta el 150% de la base de la sanción en caso de aplicación de lo dispuesto en los artículos 39.2 LIRPF y 121 LIS.

Sobre la primera imputación de incumplimiento viene a reconocer que la regularización de la deuda en el último periodo no prescrito supone un efecto de imprescriptibilidad que no puede quedar desvirtuado por las alegaciones del Gobierno español.

No obstante, aun reconociendo dicho efecto, considera el AG que de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, para que la aplicación de un plazo de prescripción prolongado vaya más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido (y por ende, se declare falto de proporcionalidad) solo se produce cuando un Estado Miembro dispone de sistemas de intercambio automático y obligatorio de información suficiente sobre activos en el extranjero. Por ello, dicha falta de proporcionalidad la aprecia el AG solo en cuanto a determinados activos “afectados” por la normativa 720, en concreto, respecto a las cuentas bancarias nuevas que los contribuyentes residentes en España tuvieran en el extranjero. Así, en aplicación de la directiva 2011/16, solo respecto de este tipo de activos, la falta de un plazo de prescripción

no sería proporcional y por tanto la restricción a la libre circulación de capitales no estaría justificada; algo que no sucedería en relación con el resto de activos afectados por el 720 en los que dicha falta de prescripción podría encontrar fundamento justificador de la eventual restricción a la libre circulación de capitales.

En relación con la segunda de las imputaciones, esto es, la relacionada con el régimen sancionador por incumplimiento de la mera obligación formal de presentación de la declaración, el Abogado general, sí considera que las cuantías previstas por el legislador son, por sí mismas, desproporcionadas. Señala el AG que las multas que se aplican por incumplimiento de la obligación formal derivada de la falta de presentación del modelo 720 son 15, 50 y 66 veces superiores a las que se aplican a las situaciones internas, entendiendo que dicha falta de proporcionalidad es igualmente restrictiva (en relación a todos los activos del modelo 720) de la libre circulación de capitales.

Finalmente, aborda también la tercera imputación a que hemos hecho referencia, esto es, a las multas pecuniarias fijas que se aplican en caso de aplicación de los artículos 39.2 LIRPF y 121 LIS. En este supuesto, apartándose de las alegaciones de la Comisión, entiende que, dado que se imponen para sancionar la ocultación de activos, dicho régimen no puede compararse con los recargos de deuda tributaria (5, 10, 15 y 20 por ciento) sino que considera adecuado realizar la comparación con los porcentajes aplicables a las infracciones que sancionan la ocultación reiterada y sistemática de bienes en el ámbito interno (el Derecho español prevé sanciones de hasta el

150%). De este modo, va rechazando todos los argumentos de la Comisión hasta llegar a la relación de la sanción con la imprescriptibilidad para concluir que en tanto es desproporcionado el régimen de falta de prescripción respecto de uno de los activos afectados por el modelo 720 (cuentas bancarias nuevas) igual desproporcionalidad (e infracción del artículo 63 TFUE) resulta aplicable a las sanciones derivadas de la regularización en relación exclusivamente a dichos activos.

Por todo ello, el AG acaba solicitando la declaración de que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben (artículo 63 TFUE) en virtud de los Tratados:

- al establecer que el incumplimiento de la obligación informativa respecto de cuentas bancarias nuevas en el extranjero o la presentación extemporánea del modelo 720 conllevan la calificación de dichos activos como ganancias patrimoniales no justificadas con independencia de la fecha de adquisición de los correspondientes activos;
- al imponer una multa proporcional del 150 % aplicable en caso de

incumplimiento de la obligación informativa respecto de cuentas bancarias nuevas en el extranjero o de presentación extemporánea del modelo 720 con independencia de la fecha de adquisición de los correspondientes activos;

- y, al imponer, en caso de incumplimiento de la obligación de información respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de presentación extemporánea del modelo 720, multas fijas más severas que las sanciones establecidas en el régimen sancionador general para infracciones similares.

En última instancia solo queda esperar el dictado de la Sentencia del Alto Tribunal para constatar si sigue el criterio acogido por el Abogado General o, si por el contrario, apartándose de él, considera que no hay incumplimiento (equivocadamente a nuestro juicio) o si dicho incumplimiento va más allá, declarando un incumplimiento general – no solo en relación con un activo sino con todos los afectados por el modelo 720 – en lo relativo a la aplicación del artículo 39.2 LIRPF y 121 LIS y a las sanciones derivadas de dicha aplicación.

Ayala de la Torre Abogados