

## Alerta informativa – Enero 2022

Las consecuencias del incumplimiento de la obligación de suministro de información sobre bienes y derechos en el extranjero son contrarias al Derecho de la UE (sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022)



**Fernando de Vicente**  
Socio de Procedimientos Tributarios EY

**Javier Seijo**  
Socio responsable de Private Client Services EY

**Teresa González**  
Socia de Procedimientos Tributarios EY

**Antoni Murt**  
Socio de Private Client Services EY

El día 27 de enero de 2022 se ha publicado en la página web del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) la sentencia dictada en el asunto C-788/19, en el que se enjuiciaba, a instancias de la Comisión Europea, si la normativa española que regulaba la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720) y las consecuencias de su incumplimiento, o cumplimiento tardío o incorrecto, era o no compatible con el Derecho de la Unión, y en particular con la libertad de circulación de capitales reconocida en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión europea (TFUE).

La sentencia no declara contraria a derecho comunitario la obligación, impuesta a los contribuyentes residentes en España por la Disposición Adicional (DA) 18<sup>a</sup> de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), de presentar la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero (modelo 720) antes de la finalización del mes de marzo de cada ejercicio, pero sí concluye que determinadas consecuencias de su incumplimiento (en particular la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas -o incrementos no justificados de patrimonio- reguladas en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS; la sanción del 150% de la cuota tributaria resultante de dichas ganancias, regulada en la DA 1<sup>a</sup> Ley 7/2012; y el régimen sancionador por incumplimiento formal en la presentación de la declaración modelo 720, regulado en la DA 18<sup>a</sup> de la Ley 58/2003 LGT) infringen, por desproporcionadas, la libre circulación de capitales.

## **Antecedentes – La declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero y las consecuencias de su incumplimiento**

---

El 30 de marzo de 2012 se aprobó el Real Decreto Ley 12/2012, en cuya DA Primera se reguló la declaración tributaria especial, modelo 750, que permitía a los contribuyentes del IRPF y del IS aflorar y regularizar los bienes y derechos situados en el extranjero adquiridos con rentas previamente no declaradas.

Tras la aprobación de esta declaración tributaria especial, y con la evidente intención de incentivar que los contribuyentes hiciesen uso de la misma, se introdujeron las siguientes reformas legislativas:

- ▶ La Ley 7/2012 dio una nueva redacción a la DA 18<sup>a</sup> LGT que, bajo la rúbrica “*Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero*”, estableció la obligación la presentar anualmente, ante de la finalización del mes de marzo, una declaración informativa sobre bienes y derechos situados el extranjero (el modelo 720), en el que los sujetos pasivos del IRPF y del IS debían declarar, en apretada síntesis, inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles, cuentas bancarias, valores representativos del capital social, patrimonio o fondos propios de todo tipo de entidades, valores representativos de la cesión de capitales a terceros, seguros de vida e invalidez y rentas vitalicias.
- ▶ La DA 18<sup>a</sup> LGT tipificó como infracción tributaria tanto la no presentación en plazo del modelo 720 como su presentación tardía o con datos incorrectos, estableciendo un régimen sancionador mucho más severo que el previsto en los artículos 198 y 199 LGT para incumplimientos formales análogos en la presentación de declaraciones.
- ▶ Se introdujo un nuevo apartado en los artículos 39 LIRPF y 134 TRLIS -actualmente artículo 121 LIS- calificando como ganancias de patrimonio no justificadas “*en todo caso*” la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiese presentado en plazo la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720).
- ▶ Respecto de esta nueva categoría de ganancias de patrimonio no justificadas se estableció una regla de imputación temporal consistente en hacerlas tributar en la base liquidable del periodo impositivo más antiguo no prescrito. Esta regla de imputación temporal, unida a no admitir la norma que el contribuyente acreditase que era titular del bien o derecho desde un ejercicio prescrito, determinaba, en la práctica, la imprescriptibilidad de este nuevo supuesto de ganancias de patrimonio no justificadas.
- ▶ La DA Primera de la Ley 7/2012 tipificó como infracción tributaria muy grave, sancionada con multa del 150% de la cuota tributaria, los supuestos en que la Administración tributaria regularizase una ganancia de patrimonio no justificada del artículo 39 LIRPF y 134 TRLIS -actualmente artículo 121 LIS-<sup>1</sup>.

## **El recurso de la Comisión**

---

Tras la tramitación del correspondiente procedimiento administrativo, en el que el Reino de España sostuvo que la anterior normativa era compatible con el Derecho de la Unión, la Comisión interpuso, en fecha 23 de octubre de 2019, recurso ante el TJUE al amparo del artículo 258 TFUE.

En su recurso la Comisión Europea solicitó al TJUE que declarase contrarias a Derecho de la Unión: (i) la imprescriptibilidad de las ganancias de patrimonio no justificadas reguladas en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, (ii) la multa pecuniaria del 150% de la cuota tributaria asociada a la regularización de dichas ganancias de patrimonio no justificadas, y (iii) las multas pecuniarias fijas por incumplimiento o cumplimiento tardío o incorrecto de la obligación de presentación de la declaración informativa sobre bienes situados en el extranjero -modelo 720-.

## **Contenido de la STJUE de 27 de enero de 2020**

---

La sentencia de 27 de enero de 2022 no declara contraria a Derecho de la Unión la obligación de presentación de una declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero. Por tanto, entendemos que el modelo 720 debe seguir presentándose en tiempo y forma.

Por el contrario, el fallo de la sentencia se proyecta sobre las consecuencias jurídicas que la normativa interna anuda al incumplimiento o al cumplimiento tardío o incorrecto de la obligación de presentar el modelo 720, y en particular respecto de las ganancias de patrimonio no justificadas reguladas en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, el régimen sancionador aplicable cuando se regularizan las ganancias de patrimonio no justificadas, y en el régimen sancionador por no presentación o presentación tardía o incorrecta del modelo 720.

Respecto a la primera cuestión -imprescriptibilidad de las ganancias de patrimonio no justificadas- la sentencia destaca que: (i) aun cuando el legislador español hubiese pretendido introducir la regla de la *actio nata*, fijando el *dies a quo* del plazo de prescripción en la fecha en que la Administración Tributaria tuvo conocimiento, por primera vez, de la existencia de los bienes y derechos en el extranjero, el efecto práctico de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS es permitir a la Administración Tributaria gravar durante un periodo indefinido las rentas correspondientes al valor de los activos situados en el extranjero no declarados en el modelo 720, con independencia del periodo en que se generó y debió tributar la renta que permitió su adquisición; (ii) los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS permiten a la Administración Tributaria cuestionar prescripciones ya consumadas en favor del contribuyente cuando ambos preceptos entraron en vigor.

El TJUE señala que, si bien el legislador nacional puede establecer plazos de prescripción ampliados para garantizar la eficacia de los controles fiscales y para luchar contra el fraude fiscal, no puede establecer, por exigencia del principio de seguridad jurídica, mecanismos que, en la práctica, equivalgan a prolongar indefinidamente los plazos de prescripción o que le permitan dejar sin efectos una prescripción ya consumada.

Las anteriores reflexiones llevan al TJUE a concluir que la imprescriptibilidad de las ganancias de patrimonio no justificadas regulados en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS va más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchas

contra el fraude y la evasión fiscal, siendo dicha imprescriptibilidad contraria a la libertad de circulación de capitales regulada en el artículo 63 TFUE.

Respecto a la sanción consistente en multa proporcional del 150% de la cuota del IRPF o del IS resultante de las ganancias de patrimonio no justificadas, la STJUE destaca su carácter desproporcionado, que podría dar lugar a que, sumado su importe al de las sanciones impuestas al amparo de la DA 18<sup>a</sup> LGT, por incumplimientos en la presentación del modelo 720, el total de las sanciones impuestas al contribuyente excediese del valor de los bienes y derechos situados en el extranjero. Ello lleva al TJUE a concluir que la sanción del 150% de la cuota tributaria regulada en la DA 1<sup>a</sup> de la Ley 7/2012 constituye un menoscabo desproporcionado a la libre circulación de capitales.

Finalmente, respecto de las multas de cuantía fija (5.000 euros por dato o conjunto de datos, con un mínimo de 10.000 euros; y de 100 euros por dato o conjunto de datos, con un mínimo de 1.500 euros) reguladas en la DA 18<sup>a</sup> LGT, respectivamente, para los supuestos de no presentación/presentación incorrecta y presentación tardía de la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero, la sentencia destaca tanto su carácter acumulativo a la sanción del 150%, como su desproporción respecto de las sanciones previstas en los artículos 198 y 199 LGT para los supuestos de incumplimiento de obligaciones formales análogas, y concluye, en atención a estas características, que constituyen una restricción desproporcionada de la libre circulación de capitales.

Es previsible que, en un breve periodo de tiempo, se reformen los preceptos legales declarados contrarios al Derecho de la Unión para hacerlos compatibles con la libertad de circulación de capitales, asimilando el régimen sancionador vinculado al incumplimiento de la obligación de información al establecido en la LGT y estableciendo un plazo de prescripción específico, que podría ser más elevado que el general de cuatro años regulado en el artículo 66 LGT <sup>2</sup>, pero nunca indefinido.

## Conclusión

---

Tras la sentencia de 27 de enero de 2022 **subsiste la obligación de presentar en plazo la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero -modelo 720-**, pero dejan de tener eficacia las siguientes consecuencias hasta ahora anudadas a su incumplimiento, por ser contrarias al Derecho de la Unión, al infringir la libertad de circulación de capitales:

- ▶ El régimen de imprescriptibilidad de las ganancias de patrimonio no justificadas reguladas en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS. Respecto de estas ganancias debe admitirse, al igual que ocurre con las de carácter “interno”, la posibilidad de que el contribuyente acredite prueba en contra de prescripción, esto es, que los bienes y derechos no declarados en el modelo 720 fueron adquiridos con renta obtenida en ejercicios prescritos;
- ▶ la sanción del 150% de la cuota tributaria resultante de dichas ganancias, regulada en la DA 1<sup>a</sup> Ley 7/2012, y
- ▶ el régimen sancionador por incumplimiento formal en la presentación de la declaración modelo 720, regulado en la DA 18<sup>a</sup> LGT.

La sentencia no limita el contenido de su fallo a bienes y derechos situados en la UE, por lo que entendemos que **resulta aplicable con independencia del Estado en el que se encontrasen ubicados los bienes o derechos no declarados**. Debe recordarse, en este sentido, que el artículo 63 TFUE puede ser invocado no solo para impedir las restricciones a la libre circulación de capitales entre Estados miembros de la UE, sino también para garantizar los movimientos de capitales entre Estados miembros y países terceros, tal y como resulta del propio [artículo 63 TFUE](#), según el cual: “*En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países*”. Así lo ha señalado de forma reiterada el TJUE [por todas, sentencias de [3 de octubre de 2013](#), Itelcar, (C-282-12, EU:C:2013:629); de [17 de octubre de 2013](#), Welte (C-181-12, EU:C:2013:384); y de [10 de abril de 2014](#), Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2013:710)] .

## Cómo puede ayudar EY

---

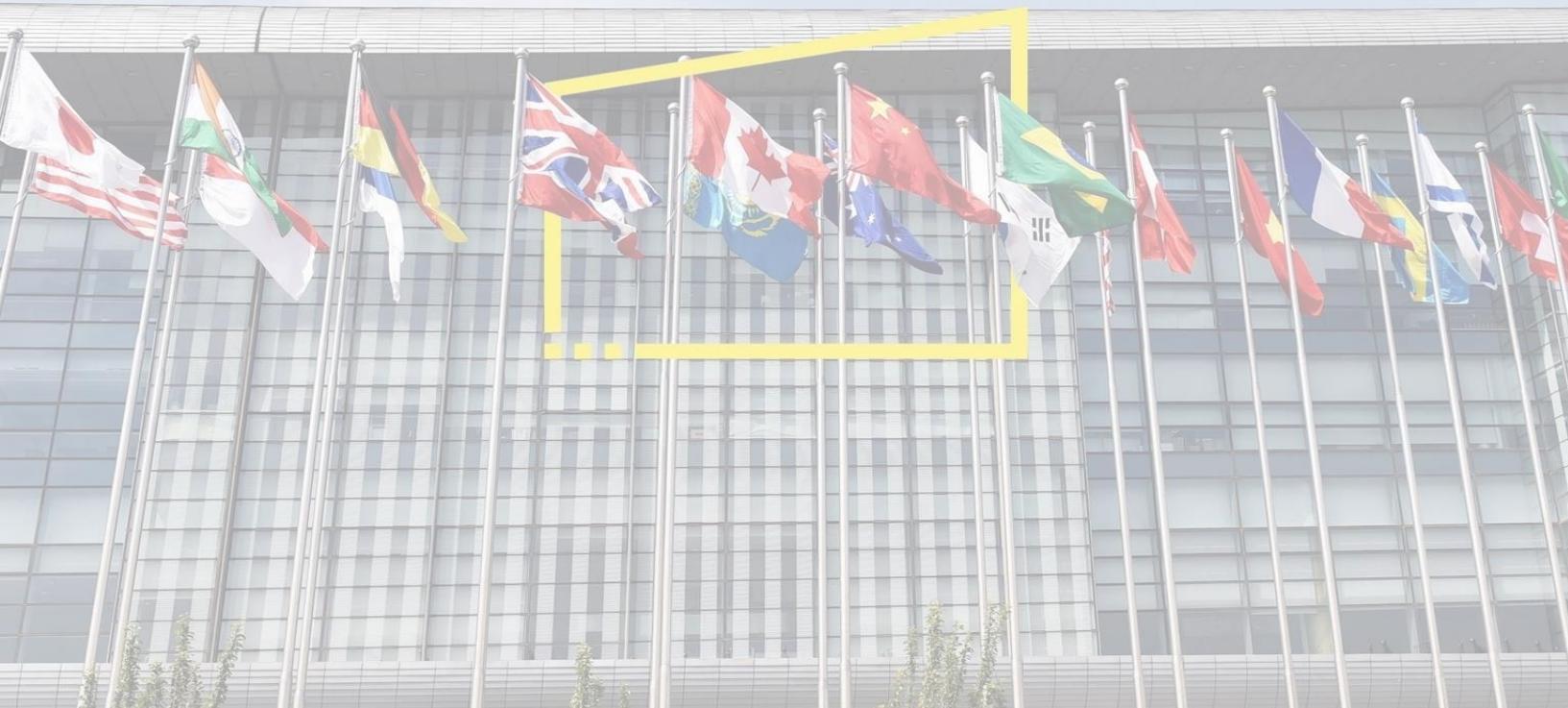
La sentencia dictada por el TJUE en el recurso C-788/19 debe ser invocada en los recursos interpuestos en vía económico-administrativa y contencioso-administrativa frente a acuerdos de liquidación y sancionadores dictados al amparo de los artículos 39.2 LIRPF, 121.6 LIS, DA 1<sup>a</sup> Ley 7/2012 y DA18<sup>a</sup> LGT.

Los contribuyentes que hayan regularizado de forma voluntaria, mediante presentación de autoliquidaciones complementarias del IRPF o del IS, ganancias de patrimonio no justificadas de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, y no hayan transcurrido cuatro años desde la presentación de dichas autoliquidaciones, deben estudiar la posibilidad de impugnarlas solicitando una devolución de ingresos indebidos si disponen de prueba suficiente para acreditar que eran titulares de los bienes o derechos situados en el extranjero en un periodo prescrito. Entendemos que esta alternativa es especialmente factible si se dispone de prueba de titularidad de los bienes en el ejercicio 2007 y anteriores, ya que el plazo cuatrienal de prescripción de dichos ejercicios había concluido cuando entró en vigor la nueva redacción de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS.

Los contribuyentes respecto de los que se hayan dictado liquidaciones tributarias y/o sanciones firmes al amparo de los artículos 39.2 LIRPF, 121.6 LIS, DA 1<sup>a</sup> Ley 7/2012 y DA18<sup>a</sup> Ley 58/2003 deben analizar la posibilidad de instar la revisión de las sanciones a través de un procedimiento especial de revisión y de acudir a la vía de la responsabilidad patrimonial del estado legislador.

Puedes consultar las últimas [alertas fiscales y legales](#) en nuestro [Centro de Estudios EY](#)

[\*\*iSuscríbete a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!\*\*](#)



---

Para cualquier información adicional, contacte con:

**Ernst & Young Abogados, S.L.P.**

Fernando de Vicente  
Teresa González  
Javier Seijo  
Antoni Murt

[Fernando.De.Vicente@es.ey.com](mailto:Fernando.De.Vicente@es.ey.com)  
[MariaTeresa.GonzalezMartinez@es.ey.com](mailto:MariaTeresa.GonzalezMartinez@es.ey.com)  
[Javier.SeijoPerez@es.ey.com](mailto:Javier.SeijoPerez@es.ey.com)  
[Antoni.MurtPrats@es.ey.com](mailto:Antoni.MurtPrats@es.ey.com)

**Acerca de EY**

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (company limited by guarantee) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en [ey.com](http://ey.com).

© 2022 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

[ey.com/es](http://ey.com/es)

Twitter: [@EY\\_Spain](#)

Linkedin: [EY](#)

Facebook: [EY Spain Careers](#)

Google+: [EY España](#)

Flickr: [EY Spain](#)

## Notas

---

- <sup>1</sup> Mediante consulta vinculante V1434-2017 la DGT aclaró que la sanción del 150% de la cuota tributaria no resultaba aplicable cuando el contribuyente regularizaba, de forma voluntaria, la ganancia de patrimonio no justificada de patrimonio, siendo en este caso aplicables los recargos del artículo 27 LGT.
- <sup>2</sup> En el territorio histórico de Gipuzkoa la normativa fue modificada en 2021, estableciendo un plazo de prescripción ampliado de 10 años en el caso de bienes situados en Estados de la UE.