



El TJUE declara que las consecuencias derivadas del incumplimiento de la declaración de bienes y derechos en el extranjero son contrarias al derecho de la Unión Europea

## Tax Alert



Enero 2022

[kpmgabogados.es](http://kpmgabogados.es)  
[kpmg.es](http://kpmg.es)

# El TJUE dicta sentencia sobre tres efectos del incumplimiento de la obligación de declarar bienes en el extranjero

La sentencia (asunto **C-788/19**) pone fin al procedimiento contra España relativo a las consecuencias derivadas del incumplimiento de la obligación de declarar bienes o derechos en el extranjero (modelo 720), considerando que el Reino de España ha incumplido sus obligaciones al imponer restricciones desproporcionadas a la libre circulación de capitales, y por tanto declarando nulo tanto el régimen sancionador como la regla de la imprescriptibilidad de las ganancias de patrimonio no justificadas.

## Antecedentes

En el año 2012, en el marco de una situación de elevada inestabilidad financiera y presupuestaria, España aprobó una normativa<sup>1</sup> para posibilitar la regularización fiscal de patrimonios no declarados mediante una declaración tributaria especial "Modelo 750".

De modo casi simultáneo, para luchar contra el fraude fiscal (incentivando la anterior regularización), aprobó otra normativa por la que impuso a los residentes fiscales, la obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero (Modelo 720) estableciendo tres graves consecuencias en caso de falta de presentación, presentación fuera de plazo, o presentación incompleta, inexacta o falsa.

Las tres consecuencias fueron:

- a. Sanción consistente en multas pecuniarias fijas por cada dato o conjunto de datos no declarados correctamente.
- b. Considerar el valor del patrimonio no declarado, como ganancia de patrimonio no justificada imputable al periodo impositivo más antiguo de los no prescritos del impuesto que gravase la renta de su titular (IRPF o Impuesto sobre Sociedades), sin posibilidad de invocar la prescripción, esto es, imponiendo su imprescriptibilidad.
- c. Sanción consistente en multa pecuniaria del 150% de la cuota derivada de la deuda anterior.

La Comisión Europea recibió denuncias contra España por presunta vulneración de la libre circulación de capitales, que consideraban desproporcionado el régimen sancionador.

Tras el expediente oportuno (asunto C788-19), la Comisión planteó la cuestión al Tribunal de Justicia de la Unión Europea para que resolviese sobre si la norma española era proporcionada o no, y por tanto resolviese si era o no compatible con las libertades fundamentales consagradas en el Derecho de la Unión.

## Cuestiones objeto de pronunciamiento

El Tribunal de Justicia, en su sentencia se pronuncia sobre la **proporcionalidad** de la normativa controvertida y en particular sobre las tres consecuencias del incumplimiento de la obligación.

## Fallo del tribunal

La sentencia ha sido publicada en la web del TJUE el 27 de enero de 2022.

Considera que España **ha incumplido sus obligaciones** respecto a la libre circulación de capitales:

- al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como «**ganancias patrimoniales no justificadas**» sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción;
- al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con una multa proporcional del 150 % del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, que puede acumularse con multas de cuantía fija, y

<sup>1</sup> Dicha normativa fue declarada inconstitucional a través de la STC 73/2017.

- al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con multas de cuantía fija cuyo importe no guarda proporción alguna con las sanciones previstas para infracciones similares en un contexto puramente nacional y cuyo importe total no está limitado.

El Tribunal de Justicia, en este caso no ha seguido las recomendaciones del Abogado General del Tribunal, y por el contrario ha considerado que todas las sanciones y consecuencias son desproporcionadas y deben ser consideradas **totalmente incompatibles** con el Derecho de la Unión Europea.

### Implicaciones para contribuyentes sancionados.

Como hemos visto el régimen sancionador declarado nulo, permitía imponer como sanción cuantías fijas por dato, consideraba un incremento de patrimonio no justificado el valor de los bienes no declarados en plazo, y adicionalmente contemplaba una sanción del 150% del impuesto sobre la renta (IRPF o IS) de dicho incremento.

La Administración tributaria española se pronunció en casos de regularizaciones voluntarias excluyendo la sanción del 150% en la Resolución del TEAC de 14 de febrero de 2019 o en la consulta de la Dirección General de Tributos de 5 de junio de 2017.

No obstante, lo anterior, para aquellos contribuyentes que fueron sancionados (o que declararon como ganancia de patrimonio la regularización extemporánea), se plantea la cuestión de si pueden recuperar las cantidades abonadas.

Dicha recuperación debe analizarse de manera específica en cada caso distinguiendo varias situaciones.

#### Sobre sanciones no firmes por haber sido recurridas que estaban pendientes de resolución

La declaración de nulidad del régimen sancionador contenido en la Sentencia del Tribunal de Justicia y su eficacia "ex tunc" deberá ser tenida en cuenta por cualquier órgano que esté enjuiciando la procedencia de sanciones impuestas que hayan sido recurridas.

Por tanto, deberán ser objeto de anulación y, en su caso, objeto de devolución.

#### Sobre declaraciones no prescritas en las que se regularizó incluyendo un incremento de patrimonio no justificado

En la medida en que no haya prescrito el derecho a la rectificación de dichas declaraciones (cuatro años) podría iniciarse una rectificación incluyendo la solicitud de devolución de ingresos indebidos.

Teniendo en cuenta que una de las consecuencias de la Sentencia analizada es considerar nula la imprescriptibilidad del incremento de patrimonio, y dado que vuelve a permitirse la acreditación de la prescripción de la deuda original que dio lugar a la obtención de dichos bienes situados en el extranjero, resulta muy recomendable disponer de medios de prueba que acrediten la tenencia de los bienes situados en el extranjero desde períodos prescritos, para valorar la posibilidad de rectificar la regularización.

#### Sobre sanciones no recurridas

En casos distintos a los anterior (sanciones firmes, o ganancias de períodos sí prescritos) deberá analizarse qué procedimiento pudiera ser en su caso el más adecuado.

#### Responsabilidad patrimonial del Estado Legislador

Existe la posibilidad de instar la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en aquellos casos en que, habiéndose impugnado las sanciones o la imputación de rentas, haya recaído ya resolución administrativa o judicial firme. Estos supuestos deberán ser objeto de análisis en cada caso, dados los requisitos del propio procedimiento de exigencia de responsabilidad.

Por último, indicar que la normativa interna española que regula el procedimiento de exigencia de responsabilidad del Estado Legislador está siendo enjuiciado por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por si las limitaciones para su ejercicio que el régimen contempla pudiera a su vez vulnerar el derecho comunitario.

Se enjuicia en dicho procedimiento (asunto C278-20) si las condiciones de fondo añadidas para las violaciones del Derecho de la Unión vulneran el principio de efectividad y el de equivalencia, al someter el resarcimiento de daños provocados por el legislador español en infracción de ese Derecho a condiciones muy restrictivas o menos favorables que las aplicables cuando se trata de daños debidos a una violación de la Constitución española.

## **Implicaciones para contribuyentes que NO hubiesen declarado todos los bienes o derechos situados en el extranjero correctamente**

Desde el momento de publicarse la sentencia, y dado que considera nulo el régimen sancionador por ser contrario a la libre circulación de capitales, hasta que no se apruebe normativa que lo sustituya, no existe régimen sancionador específico aplicable para incumplimiento de esta obligación.

Por este motivo es muy recomendable que se proceda a la revisión y, en su caso, cumplimiento de la declaración informativa de bienes en el exterior correctamente, y de las declaraciones de los impuestos que procedan en cada caso.

## **Implicaciones respecto de la nueva obligación de incluir en la declaración de bienes situados en el extranjero a las CRIPTODIVISAS depositadas en el exterior**

La Ley 11/2021 ha establecido desde el ejercicio 2021 la obligación de declarar las criptodivisas depositadas fuera de España.

La vigente norma que regula la obligación de declarar el modelo 720 literalmente no contempla de modo expreso ni el formato de declaración de estos activos, ni el valor mínimo que exime de la obligación de declarar, salvo que se interprete que dichos activos son cuentas corrientes.

Dicha obligación de declaración debería ser objeto de desarrollo específico.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado nulo todo el régimen sancionador del modelo 720, por tanto, a falta de modelo específico para criptodivisas y no existiendo tampoco un régimen sancionador específico al respecto, es de esperar que la futura aprobación del nuevo régimen sancionador también incluya a estos activos.

## **Conclusiones**

- 1 La Sentencia considera nulo el régimen sancionador y el efecto de imprescriptibilidad de la declaración de bienes situados en el exterior (ya sea Unión Europea o terceros países).
- 2 La Sentencia no deroga la obligación de declarar los bienes o derechos situados en el extranjero por tanto sigue vigente dicha obligación (recordemos que para el periodo 2021 el plazo de declaración finaliza el 31 de marzo de 2022).
- 3 Al haber sido expulsado de nuestro Ordenamiento el régimen sancionador, y hasta que no se apruebe un nuevo régimen sancionador, que sea respetuoso con el derecho de la Unión Europea, cualquier regularización respecto a la obligación de declaración formal de bienes o derechos en el extranjero no es sancionable.
- 4 El Gobierno de España ha anunciado que va a elaborar un nuevo régimen sancionador que sea compatible con el derecho de la Unión Europea.
- 5 Respecto a criptodivisas situadas en el extranjero, deberá ser aprobado un régimen sancionador.
- 6 La recuperación de las sanciones abonadas debe ser objeto de estudio para determinar la viabilidad y procedimiento más adecuado para ello en cada caso.

Para cualquier asistencia o cuestión sobre el análisis de un caso particular sobre este asunto, pueden contactar con KPMG Abogados, S.L.P.

# Contactos

**José Luis López-Hermida**  
**Director**  
**KPMG Abogados**  
**Tel. +34 91 456 34 00**  
[jillopezhermida@kpmg.es](mailto:jillopezhermida@kpmg.es)

**M<sup>a</sup> Antonia del Río Novo**  
**Director**  
**KPMG Abogados**  
**Tel. +34 91 456 34 63**  
[madelrio@kpmg.es](mailto:madelrio@kpmg.es)

# Oficinas de KPMG en España

## A Coruña

Calle de la Fama, 1  
15001 A Coruña  
**T:** 981 21 8241  
**Fax:** 981 20 02 03

## Alicante

Edificio Oficentro  
Avda. Maisonnave, 19  
03003 Alicante  
**T:** 965 92 0722  
**Fax:** 965 22 75 00

## Barcelona

Torre Realía  
Plaça de Europa, 41  
08908 L'Hospitalet de Llobregat  
Barcelona  
**T:** 932 53 2900  
**Fax:** 932 80 49 16

## Bilbao

Torre Iberdrola  
Plaza Euskadi, 5  
48009 Bilbao  
**T:** 944 79 7300  
**Fax:** 944 15 29 67

## Girona

Edifici Sèquia  
Sèquia, 11  
17001 Girona  
**T:** 972 22 0120  
**Fax:** 972 22 22 45

## Las Palmas de Gran Canaria

Edificio Saphir  
C/Triana, 116 – 2º  
35002 Las Palmas de Gran Canaria  
**T:** 928 33 2304  
**Fax:** 928 31 91 92

## Madrid

Torre de Cristal  
Paseo de la Castellana, 259 C  
28046 Madrid  
**T:** 91 456 3400  
**Fax:** 91 456 59 39

## Málaga

Marqués de Larios, 12  
29005 Málaga  
**T:** 952 61 1460  
**Fax:** 952 30 53 42

## Oviedo

Ventura Rodríguez, 2  
33004 Oviedo  
**T:** 985 27 6928  
**Fax:** 985 27 49 54

## Palma de Mallorca

Edifici Ca'n de Segura  
Avda. del Comte de Sallent, 2  
07003 Palma de Mallorca  
**T:** 971 72 1601  
**Fax:** 971 72 58 09

## Pamplona

Edificio Iruña Park  
Arcadio M. Larraona, 1  
31008 Pamplona  
**T:** 948 17 1408  
**Fax:** 948 17 35 31

## San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19  
20004 San Sebastián  
**T:** 943 42 2250  
**Fax:** 943 42 42 62

## Sevilla

Avda. de la Palmera, 28  
41012 Sevilla  
**T:** 954 93 4646  
**Fax:** 954 64 70 78

## Valencia

Edificio Condes de Buñol  
Isabel la Católica, 8  
46004 Valencia  
**T:** 963 53 4092  
**Fax:** 963 51 27 29

## Vigo

Arenal, 18  
36201 Vigo  
**T:** 986 22 8505  
**Fax:** 986 43 85 65

## Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón  
Avda. Gómez Laguna, 25  
50009 Zaragoza  
**T:** 976 45 8133  
**Fax:** 976 75 48 96

[Privacidad](#) | [Darse de baja](#) | [Contacto](#)

© 2022 KPMG Abogados S.L.P., sociedad española de responsabilidad limitada profesional y firma miembro de la organización global de KPMG de firmas miembro independientes afiliadas a KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía. Todos los derechos reservados.

KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía.

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.