



La legislación nacional que obliga a los residentes fiscales en España a declarar sus bienes o derechos situados en el extranjero es contraria al Derecho de la Unión

Las restricciones a la libre circulación de capitales que impone son desproporcionadas

El 15 de febrero de 2017, la Comisión emitió un dictamen motivado en el que declaró la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de determinados aspectos de la obligación de los residentes fiscales en España de declarar sus bienes o derechos situados en el extranjero ¹ por medio de un formulario denominado «modelo 720». Según la Comisión, las consecuencias derivadas del incumplimiento de esta obligación son desproporcionadas atendiendo a los objetivos perseguidos por la legislación española, que son garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales.

En virtud de la legislación nacional controvertida, ² los residentes en España que no declaren o declaren de manera imperfecta o extemporánea los bienes y derechos que posean en el extranjero se exponen a la regularización del impuesto adeudado por las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, incluso cuando estos hayan sido adquiridos durante un período ya prescrito, así como a la imposición de una multa proporcional y de multas de cuantía fija específicas.

En su sentencia de hoy, **el Tribunal de Justicia declara que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del principio de libre circulación de capitales.** En efecto, la obligación de presentación del «modelo 720» y las sanciones derivadas del incumplimiento o del cumplimiento imperfecto o extemporáneo de dicha obligación, que no tienen equivalente en lo que respecta a los bienes o derechos situados en España, establecen una diferencia de trato entre los residentes en España en función del lugar de localización de sus activos. Esta obligación puede disuadir a los residentes de ese Estado miembro de invertir en otros Estados miembros, impedirles hacerlo o limitar sus posibilidades de hacerlo, y constituye, por tanto, una restricción a la libre circulación de capitales.

El Tribunal de Justicia subraya que **la legislación controvertida podría estar justificada por la realización de los objetivos antes mencionados** ya que, pese a la existencia de mecanismos de intercambio de información o de asistencia administrativa entre los Estados miembros, la información de que estos disponen en relación con los activos que sus residentes fiscales poseen en el extranjero es, globalmente, inferior a la que poseen en relación con los activos situados en su territorio. **No obstante, el examen del Tribunal de Justicia revela que esta legislación va más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos, y ello en tres aspectos:**

¹ Entre ellos, bienes inmuebles, cuentas bancarias, títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, así como seguros de vida e invalidez de los que dispongan fuera del territorio español.

² Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE n.º 302, de 18.12.2003), en su versión modificada por la Ley 7/2012; 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 (BOE n.º 285, de 29.11.2006), en su versión modificada por la Ley 7/2012, y Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE n.º 288, de 28.11.2014).

En primer lugar, considera que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de 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.

Según el Tribunal de Justicia, la presunción de obtención de «ganancias patrimoniales no justificadas» establecida por el legislador español no resulta desproporcionada en relación con los objetivos de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales, puesto que, entre otros factores, puede ser destruida por el contribuyente. En cambio, **las opciones elegidas en materia de prescripción son desproporcionadas atendiendo a esos objetivos, puesto que permiten a la Administración tributaria proceder sin limitación temporal a la regularización del impuesto adeudado** por las cantidades correspondientes al valor de los bienes o derechos situados en el extranjero y no declarados, o declarados de manera imperfecta o extemporánea, mediante el «modelo 720».

Por lo tanto, el Tribunal de Justicia señala que **la normativa adoptada por el legislador español, además de producir un efecto de imprescriptibilidad, permite también a la Administración tributaria cuestionar una prescripción ya consumada en favor del contribuyente, lo que vulnera la exigencia fundamental de seguridad jurídica. Al atribuir consecuencias de tal gravedad al incumplimiento de una obligación declarativa, el legislador español ha ido más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales.**

En segundo lugar, el Tribunal de Justicia estima que España también ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la libre circulación de capitales 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 los bienes o derechos poseídos en el extranjero. Esta multa puede acumularse con multas de cuantía fija que se aplican a cada dato o conjunto de datos omitidos, incompletos, inexactos o falsos que deban incluirse en el «modelo 720».

El Tribunal de Justicia señala que **la imposición de esta multa está directamente relacionada con el incumplimiento de obligaciones declarativas**, puesto que solo se aplica a los contribuyentes que no hayan cumplido la obligación de información. Este incumplimiento basta para determinar la existencia de una **infracción tributaria, que se considera muy grave** y se sanciona con la imposición de la multa del 150 % del importe del impuesto eludido, porcentaje que no está formulado como un tipo máximo. El Tribunal de Justicia señala asimismo que el tipo muy elevado de esta multa le confiere un **carácter extremadamente represivo** y que **su acumulación con las multas de cuantía fija previstas adicionalmente puede dar lugar, en muchos casos, a que el importe total de las cantidades adeudadas por el contribuyente supere el 100 % del valor de sus bienes o derechos en el extranjero.** Ello constituye un **menoscabo desproporcionado de la libre circulación de capitales.**

En tercer lugar, el Tribunal de Justicia declara que el legislador español incumplió asimismo las obligaciones que le incumben en virtud de la libre circulación de capitales 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 importe de estas multas es de 5 000 euros por cada dato o conjunto de datos omitido, incompleto, inexacto o falso, con un mínimo de 10 000 euros, y de 100 euros por cada dato o conjunto de datos declarado fuera de plazo o no declarado por medios electrónicos, informáticos o telemáticos cuando existía obligación de hacerlo, con un mínimo de 1 500 euros.

El Tribunal de Justicia señala a este respecto que la **ley española sanciona el incumplimiento de meras obligaciones declarativas o puramente formales mediante la imposición de multas de cuantía fija muy elevadas, ya que se aplican a cada dato o conjunto de datos; van acompañadas, según los casos, de un importe mínimo de 1 500 o 10 000 euros y su importe total no está limitado.** El Tribunal de Justicia tiene en cuenta asimismo que **estas multas pecuniarias fijas se acumulan con la multa proporcional del 150 %** y observa que **su importe no guarda proporción alguna con el de las multas que sancionan el incumplimiento de obligaciones similares en un contexto puramente interno en España.** Por consiguiente, **esas multas pecuniarias fijas establecen una restricción desproporcionada de la libre circulación de capitales.**

NOTA: El recurso por incumplimiento, dirigido contra un Estado miembro que ha incumplido sus obligaciones derivadas del Derecho de la Unión, puede ser interpuesto por la Comisión o por otro Estado miembro. Si el Tribunal de Justicia declara que existe incumplimiento, el Estado miembro de que se trate debe ajustarse a lo dispuesto en la sentencia con la mayor brevedad posible. Si la Comisión considera que el Estado miembro ha incumplido la sentencia, puede interponer un nuevo recurso solicitando que se le impongan sanciones pecuniarias. No obstante, en caso de que no se hayan comunicado a la Comisión las medidas tomadas para la adaptación del Derecho interno a una directiva, el Tribunal de Justicia, a propuesta de la Comisión, podrá imponer sanciones en la primera sentencia.

Documento no oficial, destinado a los medios de comunicación y que no vincula al Tribunal de Justicia.

El [texto íntegro](#) de la sentencia se publica en el sitio CURIA el día de su pronunciamiento.

Contactos con la prensa: Cristina López Roca ☎ (+352) 4303 3667.

Las imágenes del pronunciamiento de la sentencia están disponibles en «[Europe by Satellite](#)» ☎ (+32) 2 2964106.