

# UN FINAL CANTADO. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (TJUE) SOBRE LA DECLARACIÓN DE BIENES EN EL EXTRANJERO (MODELO 720).

GOBIERNO DE ESPAÑA MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA Agencia Tributaria Sede electrónica 23/12/2021 17:09:08 ÁREA PERSONAL ES

Sobre la Agencia Tributaria Información y gestiones Todas las gestiones Buscar por temas, impuestos, gestiones o modelos

Inicio / Todas las gestiones / Impuestos y Tasas / Declaraciones Informativas

**Modelo 720. Declaración Informativa. Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero.**

**Gestiones destacadas**  
Presente (mediante fichero), consulte sus declaraciones o aporte documentación

- Modelo 720. Ejercicio 2020. Presentación mediante fichero Ayuda
- Modelo 720. Ejercicio 2020. Presentación (hasta 40.000 registros)** Ayuda
- Modelo 720. Ejercicio 2019 y siguientes. Consultas y bajas de declaraciones. Ayuda
- Modelo 720. Aportar documentación complementaria Ayuda

Gestiones de ejercicios anteriores

**Información**  
Preguntas frecuentes (Actualizadas a enero de 2018)  
Diseños de registro. Resto de modelos  
Plazos de presentación  
Consultas informáticas - Modelo 720

Normativa

¿Dudas? Clic aquí Información Tributaria Básica

La obligación de declarar los bienes en el extranjero mediante el modelo 720 se introdujo mediante la reforma que 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. Esta norma, incorporaba una disposición adicional, la decimoctava, a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y reformaba los

artículos 39 de la Ley del IRPF y 4 de la Ley LIS y se desarrolló a nivel reglamentario, mediante la modificación de los artículos 42 bis , 42 ter y 54 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio que fueron introducidos por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre , por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

Mediante esta reforma se introducía una nueva obligación informativa, a cumplimentar en el mes de marzo de cada año, en la que se declaraban los importes superiores a cincuenta mil euros de tres tipos de bienes y derechos:

- a) Las cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero.
- b) Los valores, derechos, seguros y rentas, gestionados u obtenidas en el extranjero.
- c) Los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

Esto, en sí mismo no era ilegal, pero sí lo era, y así lo ha declarado ahora el TJUE, que **los bienes situados en el extranjero y no declarados a la Administración, que fueran detectados por los servicios de Inspección se tratarían como ganancias patrimoniales no justificadas** y se integrarían en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos.

Además, se establecían **sanciones fijas de un importe desproporcionado** (5.000 € por cada activo con un mínimo de 10.000 € por cada categoría de bienes) y proporcionales del 150 % sobre los rendimientos así aflorados.

Esto significa que un contribuyente por el IRPF que tuviera un millón de euros en una cuenta numeradas en Suiza no declarada tendría que pagar si le “pillaban” como si hubiera obtenido rentas de un millón de euros en el ejercicio más antiguo de los no prescritos y al tipo general ( $1.000.000 \times 0,5 = 500.000$  €) y, además una multa de 750.000 €. En otras palabras, **tendría que pedir un préstamo para pagar a la Administración porque el importe total liquidado excedería del que motivaba la liquidación.**

Todo esto era **notoriamente inconstitucional** porque:

1) quebrantaba completamente el principio de seguridad jurídica, asociado al de tutela del artículo 24 del TC, al declarar la imprescriptibilidad de hecho de este concepto de regularización tributaria, incluso contra prescripciones ya obtenidas,

2) basaba la regularización en una especie de presunción iuris

et de iure de que los bienes no declarados no habían tributado en el momento de su obtención (rompía el principio de carga de la prueba y con ello vulneraba el derecho de tutela del artículo 24 del TC y

3) lo desproporcionado de las sanciones producía un efecto confiscatorio vulnerando el derecho constitucional de capacidad económica (artículo 31 del TC).

La Sentencia del TJUE, por razones sistemáticas (se limita a analizar la conformidad de las norma con el derecho comunitario), no puede entrar en todas estas consideraciones, pero sí declara ahora que todo este conjunto de aberraciones jurídicas y constitucionales, producían, además, una discriminación entre los bienes situados en el extranjero y los situados en territorio nacional, que resulta contraria a los tratados comunitarios.

Esta sentencia del TJUE no resulta novedosa porque va en la misma línea que todas y cada una de las opiniones vertidas hasta la fecha por organismos nacionales e internacionales, que han sido sistemáticas desatendidas por los gobiernos del PP (responsable del engendro) y del PSOE (que lo ha mantenido y gestionado). Su proximidad con la emitida por el Tribunal Constitucional sobre la plusvalía municipal (otra regulación notoriamente inconstitucional), pone de manifiesto un problema de fondo, la absoluta falta de respeto de nuestra partitocracia gobernante por el principio de legalidad. La democracia del setenta y ocho ha degenerado en un sistema en el que los partidos políticos, con la colaboración de los medios de comunicación, tienen el control absoluto de la "esfera pública" y han establecido un monopolio de facto de la representación política.

Son los partidos políticos los que determinan quién se puede presentar a las elecciones con una mínima posibilidad de éxito y quienes controlan luego el voto de estos parlamentarios (de nuevo en contra de la Constitución que establece que ese voto no está vinculado) para elegir al ejecutivo. Controlados el poder ejecutivo y el poder legislativo, solo queda el poder judicial cuyo marco jurídico y dotación de medios, no está pensado para controlar un ejercicio tan radicalmente abusivo e ilegal del poder (se supone que la administración actúa conforme a derecho). Que el sistema establecido por el modelo 720, igual que el establecido para las plusvalías municipales por la LHL, pese a ser manifiestamente ilegal se haya mantenido durante casi diez años (muchos más el de la LPH para las plusvalías municipales), pese a las críticas de los expertos nacionales y las instituciones internacionales, incluida la comisión europea, denota que los poderes públicos se sienten ya tan impunes que solo respetan el marco institucional para mantener una apariencia, cada vez más tenue, de legitimidad.

El 15 de febrero de 2017 la Comisión Europea emitió un dictamen motivado en el que declaró la incompatibilidad con el derecho de la Unión de los aspectos sancionadores de la regulación española en este asunto. Posteriormente, se produjo el dictamen del abogado general que se centró en las sanciones, dejando de lado otros aspectos de la norma. Por fin, hoy, 27 de enero de 2022, se ha publicado la Sentencia del TJUE con un alcance más amplio de lo que se esperaba, declarando que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del principio de libre circulación de capitales porque la obligación de presentación del modelo 720 y las sanciones derivadas de su incumplimiento, no tienen equivalencia con las establecidas para el caso de los bienes situados en España y, por lo tanto, establecen una discriminación en función del lugar en el que se encuentren.

Concretamente se entiende que España ha incumplido su obligación de garantizar la libre circulación de capitales porque:

1.- Se hace equivalente la mera tenencia de los bienes con una ganancia patrimonial no justificada, sin ni siquiera admitir el amparo de la prescripción. El Tribunal considera que una presunción de no prescripción que admitiera prueba en contrario no sería desproporcionada. Por el contrario, el sistema aplicado no solo produce la imprescriptibilidad de las supuestas ganancias patrimoniales, sino que enerva prescripciones ya producidas, infringiendo el principio de seguridad jurídica.

“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;”

2.- Se sanciona de forma desproporcionada la infracción tributaria con una multa proporcional de hasta el 150 % de la regularización efectuada.

3.- Se imponen otras de cuantía fija que resultan muy elevadas para infracciones meramente formales del contribuyente.

Todo esto discrimina la tenencia de bienes en el extranjero respecto de la de bienes en territorio nacional e implica el incumplimiento por parte del Reino de España de las obligaciones que le incuben conforme al artículo 63 TFUE y 40 del acuerdo EEE.

Visto el contenido de la Sentencia nos tenemos que hacer la siguiente pregunta: ¿Sigue vigente la obligación de presentación del modelo 720 del año 2021 en el próximo mes de marzo? Suponemos que la Administración tomará una posición oficial en los próximos días, pero ¿Qué pasa si no lo hace?

El derecho comunitario contenido en los tratados y en los reglamentos, es de aplicación directa en España. En cuanto a las directivas, su primacía no es directa, pero producen obligaciones para los estados para ajustar a las mismas su normativa nacional. Por otra parte, conforme al artículo 4.bis) de la Ley Orgánica del Poder Judicial “Los Jueces y Tribunales aplicarán el Derecho de la Unión Europea de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”.

En virtud de lo anterior, la Sentencia del TJCE Simmenthal de 9 de marzo de 1978 (asunto 106/77), construye el principio de primacía en los siguientes términos:

- Cuando una norma interna de fecha anterior a una norma de la UE resulta incompatible, la primera resulta absolutamente inaplicable, entendiéndose tácitamente derogada (lex posterior derogat lex anterior).
- Cuando una norma interna de fecha posterior a una norma de la UE resulta incompatible, la norma interna resultará inaplicable debido a dicha contradicción dado que el derecho de la UE impide la existencia de normas legales internas que lo contradigan.
- El órgano jurisdiccional no debe esperar a la derogación expresa de la norma interna, de fecha anterior o posterior a la norma de la UE.
- El órgano jurisdiccional no está obligado a plantear cuestión de constitucionalidad ante la evidencia de la

incompatibilidad de la norma interna con la norma comunitaria.

- El órgano jurisdiccional debe excluir la norma interna incompatible y aplicar la norma comunitaria.

Por lo tanto, en el caso concreto que nos ocupa podemos decir que:

1.- La sentencia obliga al Reino de España a derogar la normativa relativa al modelo 720.

2.- Hasta que lo haga la norma sigue vigente, pero no resultará exigible frente a los jueces y tribunales.

En cuanto a las situaciones ya consolidadas la norma general es que las sentencias del TJUE sólo producen efectos desde su publicación y, exclusivamente, respecto de aquellas situaciones que no sean firmes en vía administrativa. Esto significa que en las resoluciones de todos los procedimientos que se encuentren pendientes de resolución o respecto de los que todavía quepa interponer o resolver algún tipo de recurso administrativo, se deberá tener en cuenta esta interpretación del TJUE. Esto mismo ocurre en aquellos casos en los que se haya practicado una autoliquidación y todavía no haya transcurrido el plazo de cuatro años para la solicitud de la devolución de ingresos indebidos. No obstante, en un caso como éste en el que se declara con rotundidad la inaplicabilidad de una norma por su carácter contrario al derecho comunitario, cabe preguntarse si nos encontramos ante un caso de nulidad absoluta que permitiría acudir a la vía de revisión extraordinaria o a la de responsabilidad patrimonial del Estado incluso en aquellos casos de firmeza.

Alberto Berdión Osuna.

Iberislex Servicios Empresariales, S.L

Socio – director.