

Guía para recuperar la deuda fiscal ingresada tras la Sentencia 788/2019 del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea relativa al modelo 720

Esta guía proporciona una descripción general del régimen impuesto a través del modelo 720 y los efectos de la Sentencia 788/2019 del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea con respecto a este.



1. Contenido del régimen
2. Ejemplo de aplicación del régimen
3. La sentencia del TJUE
4. Efectos de la Sentencia del TJUE
5. Cómo recuperar la deuda fiscal derivada del modelo 720
6. En resumen

1. Contenido del régimen

La Ley 7/2012 introdujo a través de modificaciones de la Ley 58/2003 General Tributaria (DA Décimo octava), de la Ley 35/2006 del IRPF (Art 39) y de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre sociedades (art 121), impuso un régimen de declaración a través del modelo 720 de bienes y derechos en el extranjero cuyo incumplimiento o incumplimiento defectuoso conllevaba:

1º Inclusión en la base imponible general del IRPF o base imponible del IS, en el último período no prescrito de la cuantía de los bienes y derechos no declaradas o declaradas extemporáneamente, sin posibilidad de demostrar que procedían de rentas prescritas, a diferencia de cualquier otro incremento no justificado de patrimonio.

A salvo sólo quedaban aquellas que el contribuyente pudiese demostrar que tales bienes o derechos procedían de rentas que ya habían sido declaradas o de períodos que el contribuyente no debía haberlas declarado por ser no residente.

2º Establecimiento de sanciones fijas por la presentación extemporánea o incorrecta del modelo 720 con mínimos que oscilaban entre los 1.500 euros si se presentaban sin requerimiento de la AEAT o 10.000 € si se presentaba previo que requerimiento, que en la práctica suponían que eran 15, 50 o 66 veces superiores, según los casos, a las que sancionan las infracciones similares del resto de declaraciones fiscales.

3º Establecimiento de una sanción del 150% del valor de los bienes y derechos situados en el extranjero no declarados en plazo.

3º Establecimiento de una sanción del 150% del valor de los bienes y derechos situados en el extranjero no declarados en plazo.

2. Ejemplo de aplicación del régimen:

Ejemplo. Previo requerimiento de la AEAT un contribuyente presenta declaraciones complementarias extemporáneas del modelo 720 sobre un inmueble en Francia por un valor de 100.000, del impuesto sobre el impuesto Patrimonio incluyendo otro inmueble en España por valor de 100.000 € además de un activo financiero situado en España valorado en 100.000 €. Su tipo marginal del IRPF en el último ejercicio no prescrito es del 45%.

Respecto al inmueble en Francia y el activo financiero situado en España prueba que en ambos casos derivan de rentas obtenidas en ejercicios prescritos. La AEAT, por tanto, no liquida el activo financiero situado en España pero si el inmueble en Francia.

| | Inmueble en Francia | Inmueble en España |
|--------------------------|---------------------|--------------------|
| Base imponible IRPF | 45.000 € | 45.000 € |
| Sanción fija prevista | 10.000 € | 200 € |
| Sanción gradual prevista | 67.500 € | 33.750 € |
| Intereses de demora | 6.300 € | 6.300 € |
| Deuda Tributaria | 128.800 € | 85.250 € |

3. La sentencia del TJUE

Pues bien, la Sentencia 788/19 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), declara que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE:

- 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
- 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.

4. Efectos de la Sentencia del TJUE

A nuestro juicio, la Sentencia implica que:

1. Son nulas las liquidaciones de ganancias patrimoniales no justificadas realizadas por la AEAT en aplicación de este régimen.
2. Son nulas las liquidaciones de ganancias patrimoniales derivadas de las declaraciones extemporáneas presentadas por los contribuyentes en aplicación de este régimen.

3. Son nulas las sanciones impuestas fijas y las sanciones variables derivadas de la aplicación de este régimen.

Ahora, bien para lograr la devolución de los ingresos derivados de estas actuaciones, se imponen unos procedimientos, plazos y requisitos que analizaremos sintéticamente en el siguiente punto.

5. Cómo recuperar la deuda fiscal derivada del modelo 720

Debe distinguirse:

1º Deudas derivadas de liquidaciones y sanciones no firmes. En este caso, deben plantearse la referida Sentencia y sus efectos a través de los recursos procedentes contra los actos correspondientes, en los plazos que corresponda a cada uno de ellos.

2º Deudas derivadas de autoliquidaciones no prescritas. En este caso deben plantearse, con anterioridad a su prescripción, las correspondientes rectificaciones de las autoliquidaciones y las solicitudes de ingresos indebidos junto con los intereses de demora correspondientes.

3º Deudas derivadas de liquidaciones, sanciones y autoliquidaciones de ejercicios prescritos.

En este caso, se plantearía la posibilidad de iniciar un procedimiento responsabilidad Patrimonial por actos legislativos contrarios al ordenamiento comunitario, sin embargo el artículo 32.5 de la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público, introdujo, entre otros, dos requisitos de muy difícil cumplimiento que, en la práctica hacían casi imposible la admisión en esta vía, que son que se haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la infracción del Derecho de la Unión Europea posteriormente declarada¹ y aunque esos requisitos han de verse a la luz de varias Sentencias recientes de nuestro Tribunal Supremo² que modulan este requisito y otros³, hay que tener sobre todo en cuenta que precisamente que este precepto ha sido recurrido por la Comisión en junio de 2020 y está pendiente de Sentencia del TJUE, aunque el Abogado General, cuyo criterio suele seguir el Tribunal, ha considerado en diciembre de 2021, que tal regulación resulta contraria al principio de efectividad por lo que es probable que estos requisitos tampoco deban cumplirse y en consecuencia es muy importante, en estos casos, iniciar el procedimiento a la espera de lo que Sentencie el TJUE, teniendo en cuenta que esta vía ha de iniciarse en el plazo de un año desde la publicación de la Sentencia.

6. En resumen

La Sentencia 788/19 del TJUE considera contrario al Ordenamiento Comunitario los aspectos más destacados de las consecuencias jurídicas que la regulación actual de la declaración de bienes y derechos en el extranjero con lo que se abren para el contribuyente que haya soportado esta situación antijurídica

¹ Téngase en cuenta que el particular ya habría de presuponer de antemano que el Estado está Legislando contra el Ordenamiento Comunitario y acertar que aspecto concreto va después a estimar el TJUE (a nuestro juicio un absoluto dislate Legislativo que la Sentencia de la Audiencia Nacional Rec 594/2018 de 3 de diciembre de 2020, desgrana varias de sus incongruencias).

² Entre ellas destaca la Sentencia 1186/2020 de 21 de septiembre de 2020

³ De especial importancia el relativo al plazo de 5 años.

recuperar unos ingresos bajo una legislación declarada ilegal. En cada caso se debe elegir, según lo antedicho, el procedimiento adecuado y se debe iniciar en los plazos correspondientes, porque de lo contrario se perdería el derecho a su recuperación.

Para mayor información puede contactar con Juan Fernández Tel. +34 934 159 908 +34 912 304 020
reyquiroga@reyquiroga.com www.reyquiroga.com

Rey Quiroga Fiscalistas, es una firma de especialistas en soluciones avanzadas de fiscalidad nacional e internacional formada por un equipo especialmente cualificado, proveniente del grupo superior de la Administración tributaria Española o formada por los mismos. Aunque esta publicación ha sido preparada con especial cuidado, REY QUIROGA Fiscalistas no acepta ninguna responsabilidad por las consecuencias de cualquier uso de esta publicación sin la consulta formal o participación adicional de REY QUIROGA Fiscalistas.

Aunque esta publicación ha sido preparada con especial cuidado, REY QUIROGA Fiscalistas no acepta ninguna responsabilidad por las consecuencias de cualquier uso de esta publicación sin la consulta formal o participación adicional de REY QUIROGA Fiscalistas.

