

RocaJunyent Informa

Departament Dret Fiscal
28 de gener de 2022



Sentència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea (TJUE) en relació amb les conseqüències per al contribuent de l'incompliment o la infracció de l'obligació de presentació del model 720, de declaracions de béns a l'estranger.

Ahir, dijous 27 de gener del 2022, el Tribunal de Justícia de la Unió Europea (TJUE) va dictar sentència en relació amb el recurs per incompliment presentat per la Comissió Europea contra el règim establert pel legislador espanyol derivat de l'obligació de declarar determinats béns i drets situats a l'estranger mitjançant el Model 720.

Es tracta d'una sentència molt crítica i contundent amb el citat règim, establert en 2012, ja que anul·la tot el règim sancionador derivat del mateix i també rebutja la pretesa imprescriptibilitat dels guanys no justificats derivats de no haver presentat aquest model 720.

Antecedents

La norma controvertida és la Llei 7/2012. Aquesta llei va introduir el règim del model 720, establint l'obligació d'informar l'Administració tributària sobre determinats béns i drets situats a l'estranger mitjançant la presentació d'una declaració anual de naturalesa informativa. Així mateix, va establir les tres conseqüències derivades d'incomplir aquesta obligació d'informació:

- en primer lloc, la qualificació dels indicats béns i drets com a guanys patrimonials no justificats i la seva inclusió en la base imposable, general en el cas de l'IRPF, amb independència de la data d'adquisició d'aquests;
- en segon lloc, la imposició d'una multa proporcional del 150%; i,
- en tercer lloc, la imposició de multes de quantia fixa en funció del nombre de dades (o conjunt de dades) omesos o declarats incorrectes o tardans en el model 720.

Com és sabut, la Comissió Europea va iniciar un procediment d'infracció contra Espanya pel qual va concloure que el règim sancionador derivat de l'obligació de declarar els béns i drets a l'estranger (model 720), així com els guanys no justificats que deriven del seu incompliment, infringeixen les llibertats comunitàries reconegudes en el Tractat de Funcionament de la Unió Europea així com l'Acord sobre l'Espai Econòmic Europeu, en establir un règim de declaració discriminatori i desproporcionat a la llum de la jurisprudència del TJUE.

Com que la Comissió Europea no va obtenir una resposta satisfactòria per part d'Espanya en relació amb aquest procediment d'infracció, l'octubre de 2019 va interposar recurs per incompliment del dret de la Unió que va donar lloc a les Conclusions de l'Advocat General de la Unió Europea el 15 de juliol de 2021, i finalment a la sentència dictada ahir pel TJUE.

Sentència del TJUE

A grans trets, la sentència del TJUE ve a anul·lar el règim sancionador vinculat a l'obligació de declarar béns i drets a l'estranger, però manté la correcció de la qualificació com a guanys patrimonials no justificats d'aquells béns i drets que no hagin estat declarats o ho hagin estat de manera extemporània o incorrecta. Ara bé, el que anul·la el TJUE en relació amb els guanys patrimonials no justificats és la imprescriptibilitat d'aquest guany que estableix aquesta norma. En concret, anul·la la possibilitat que l'Administració tributària pugui regularitzar l'impost sense cap limitació

temporal, així com al fet que afecti a més períodes ja prescrits en la data en la qual es va haver de complir amb l'obligació informativa.

Passem a resumir a continuació el que el TJUE ha declarat en relació amb l'obligació d'informació de béns situats a l'estranger:

- Sobre l'existència d'una restricció a la lliure circulació de capitals:

El TJUE afirma que amb aquesta obligació d'informació sí que es produeix una restricció a la lliure circulació de capitals.

Segons raona la sentència, l'obligació de declarar els béns o drets situats a l'estranger mitjançant el «model 720» i les sancions vinculades a l'incompliment o al compliment imperfecte o extemporani d'aquesta obligació, que no tenen equivalent pel que fa als béns o drets situats a Espanya, estableixen una diferència de tracte entre els residents a Espanya en funció del lloc de localització dels seus actius.

Aquesta obligació pot dissuadir als residents d'aquest Estat membre d'invertir en altres Estats membres, impedir-los fer-ho o limitar les seves possibilitats de fer-ho i constitueix, per tant, una restricció a la lliure circulació de capitals.

- Sobre la justificació de la restricció a la lliure circulació de capitals:

Ara bé, el TJUE considera que aquesta restricció a la lliure circulació de capitals estaria justificada per raons imperioses d'interès general com ho són la necessitat de garantir l'eficàcia dels controls fiscals i l'objectiu de lluita contra el frau i l'evasió fiscals.

Però el TJUE també analitza si la normativa controvertida resulta adequada per a aconseguir els objectius perseguits o si, per contra, va més enllà del necessari per a aconseguir-los. Manté la sentència que, com la normativa espanyola permet al contribuent destruir en determinats suposats la presumpció d'obtenció de guanys patrimonials no justificats, la mateixa no resulta desproporcionada en relació amb els objectius de garantir l'eficàcia dels controls fiscals i lluitar contra el frau i l'evasió fiscals.

- Sobre si les opcions triades pel legislador espanyol en matèria de prescripció resulten o no desproporcionades en relació amb els objectius perseguits:

És aquí on el TJUE critica amb contundència la normativa en qüestió, perquè considera que permet a l'Administració tributària procedir, sense limitació temporal, a regularitzar les rendes corresponents al valor d'aquests actius (això és, durant un període indefinit).

A més, critica el fet que l'incompliment tingui com a conseqüència la inclusió del guany no justificat fins i tot quan aquests béns o drets hagin entrat en el seu patrimoni durant un exercici ja prescrit en l'exercici en el qual havia de complir l'obligació informativa.

Per tant, el TJUE assenyala que la normativa adoptada pel legislador espanyol, a més de produir un efecte d'imprescriptibilitat, permet també a l'Administració tributària qüestionar una prescripció ja consumada en favor del contribuent, la qual cosa vulnera l'exigència fonamental de seguretat jurídica.

Per això, el TJUE considera que Espanya ha incomplert les obligacions que li incumbeixen en virtut dels articles 63 TFUE i 40 de l'Acord EEE (lliure circulació de capitals) en disposar que, l'incompliment o el compliment imperfecte o extemporani de l'obligació informativa té com a conseqüència la imposició de les rendes no declarades com a «guanys patrimonials no justificats» sense possibilitat, en la pràctica, d'emparar-se en la prescripció.

- **Sobre la proporcionalitat de la multa del 150%:**

Segons el TJUE, en aquest cas, ha de posar-se en relleu el tipus molt elevat de la multa proporcional establerta, que li confereix un caràcter extremadament repressiu i que pot donar lloc en molts casos, donada l'acumulació d'aquella amb les multes de quantia fixa previstes a més per la disposició addicional divuitena de la LGT, al fet que l'import total de les quantitats degudes pel contribuent a conseqüència de l'incompliment de l'obligació d'informació sobre els seus béns o drets a l'estranger superi el 100% del valor d'aquests béns o drets.

Per aquest motiu el TJUE conclou que Espanya ha incomplert les obligacions que li incumbeixen en virtut dels ja citats articles 63 TFUE i 40 de l'Acord EEE, en sancionar l'incompliment o el compliment imperfecte o extemporani de l'obligació informativa relativa als béns i drets situats a l'estranger amb una multa proporcional del 150% de l'impost calculat sobre les quantitats corresponents al valor d'aquests béns o drets, que pot acumular-se amb multes de quantia fixa.

- **Sobre la proporcionalitat de les multes de quantia fixa:**

El TJUE assenyala referent a això que la llei espanyola sanciona l'incompliment de meres obligacions declaratives o purament formals mitjançant la imposició de multes de quantia fixa molt elevades, ja que s'apliquen a cada dada o conjunt de dades, van acompanyades, segons els casos, d'un import mínim de 1.500 o 10.000 euros i el seu import total no està limitat. El Tribunal de Justícia té en compte així mateix que aquestes multes pecuniàries fixes s'acumulen amb la multa proporcional del 150% i observa que el seu import no guarda cap proporció amb el de les multes que sancionen l'incompliment d'obligacions similars en un context purament intern a Espanya.

Per això conclou que Espanya ha incomplert les obligacions que li incumbeixen en virtut dels ja citats articles 63 TFUE i 40 de l'Acord EEE en sancionar l'incompliment o el compliment imperfecte o extemporani de l'obligació informativa relativa als béns i drets situats a l'estranger amb multes de quantia fixa l'import de la qual no guarda cap proporció amb les sancions previstes per a infraccions similars en un context purament nacional i l'import total del qual no està limitat.

Conclusions sobre l'efecte d'aquesta sentència

En la nostra opinió, aquesta sentència no implica que no existeixi obligació de presentar el Model 720 de l'exercici 2021 el termini del qual venç el pròxim 31 de març. Aquest model, per tant, continuarà vigent i haurà de presentar-se igualment, tret que el nostre legislador, per iniciativa del Govern, decideixi introduir importants modificacions en aquesta obligació.

Aquesta sentència únicament afecta a les conseqüències de l'incompliment d'aquesta obligació d'informació, però no a la mateixa obligació en si, ja que el TJUE l'ha considerat conforme al Dret de la Unió Europea.

Entre aquestes conseqüències, el règim sancionador sí ha estat clarament anul·lat, per la qual cosa el legislador espanyol haurà de tornar a regular-lo i això, amb una certa rapidesa si pretén que s'apliqui per al Model 720 que es presenta al març.

Mentre l'Estat espanyol no reguli un altre règim sancionador específic, no podran aplicar-se les sancions que han estat anul·lades (només podran aplicar-se les sancions generals per incompliment de presentació de declaracions informatives, però els imports de les mateixes són molt inferiors i gairebé anecdòtiques en comparació amb les sancions que s'imposaven fins ara). D'altra banda, una vegada aquest nou règim sancionador s'aprovi, el mateix no pot tenir efecte retroactiu; és a dir, no es podran aplicar a situacions anteriors a la seva aprovació.

Aquesta nova regulació del règim sancionador haurà de ser molt més suau que l'actual. Les sancions de quantia fixa creiem que hauran de ser pel mateix import que les establertes per incompliments formals a nivell intern. Quant a la sanció del 150% la nova regulació haurà de fixar un percentatge clarament inferior.

Quant al guany de patrimoni no justificada, el TJUE ha assenyalat que la seva regulació ha de permetre la possibilitat d'emparar-se en la prescripció, per la qual cosa el legislador espanyol haurà d'establir un límit temporal per a evitar aquesta imprescriptibilitat que, amb la normativa actual, es produeix. Creiem que aquest límit temporal podria ser superior al de 4 anys que fixa la nostra normativa interna, ja que la jurisprudència del TJUE permet en alguns casos terminis de prescripció superiors (fins i tot de fins a 10 anys), però caldrà esperar, si és el cas, a la nova regulació per a saber quin serà el nou termini de prescripció. Aquest termini no tindria tampoc efectes

retroactius per a aquelles obligacions la prescripció de les quals s'hagués produït abans de l'aplicació de la nova normativa.

Amb aquesta sentència, per tant, s'obre una nova via per a defensar que aquests béns o drets es van adquirir amb rendes obtingudes en períodes prescrits. En aquests supòsits, entenem que l'Administració tributària no podrà regularitzar el corresponent guany si es pot acreditar que aquestes rendes es van assolir en períodes prescrits.

Ara bé, el TJUE ha deixat clar en la seva sentència que, en aquells supòsits en els quals la prescripció s'hagués produït amb anterioritat a l'entrada en vigor d'aquesta norma (31-10-2012), aquesta prescripció estaria consumada i, per tant, no podria ser regularitzada renda cap que fos anterior a aquesta data. Respecte de prescripcions consumades amb posterioritat a la citada entrada en vigor, la falta de precisió de la Sentència podria induir a l'Administració a sostenir interpretacions diferents.

En la nostra opinió, per a tots aquells supòsits que es trobin pendants de recurs, tant en la via administrativa com davant els Tribunals de Justícia, o bé que en aquests moments es trobin sotmesos a una Inspecció, aquesta sentència produirà un efecte molt positiu per la seva defensa, tot i que el seu efecte concret haurà de ser determinat pels tribunals. Sembla clar que les sancions haurien de ser anul·lades i els òrgans d'inspecció ja no podran imposar-les. Quant a la consideració o no com a guany de patrimoni dels béns i drets situats a l'estranger, el possible efecte positiu d'aquesta sentència dependrà en gran manera de l'any en què aquestes rendes s'haguessin obtingut i del grau d'acreditació de l'origen de les rendes a l'efecte de poder defensar la seva possible prescripció.

Per a aquells que haguessin recorregut i haguessin obtingut ja una sentència judicial ferma, amb aquesta sentència s'obriria la porta per a una possible reclamació de responsabilitat patrimonial de l'Estat legislador. Respecte d'aquesta possibilitat precisament, es troba pendent de sentència un recurs específic davant el TJUE.

Finalment, creiem que aquesta sentència permetrà que tots aquells que es plantegin regularitzar ara la seva situació tributària de manera espontània, perquè el no haver presentat en el seu moment el Model 720 li ho hagués impedit les gravíssimes conseqüències de presentar el citat model de manera tardana, podrien plantejar-se fer-ho ara, ja que la presumpció de guany de patrimoni no justificada podria ser destruïda acreditant prescripció, especialment si aquesta prescripció es va produir abans de 2012.