

RocaJunyent

Informa

Departamento Derecho Fiscal
14 de marzo de 2022



Análisis de la Ley 5/2022 por la que se modifica el Impuesto sobre Sociedades y la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

En fecha 10 de marzo de 2022 se ha publicado, en el BOE, la **Ley 5/2022, de 9 de marzo**, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas.

Mediante la citada Ley se adapta la normativa de la Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (en adelante, Modelo 720) para adaptarla a la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), de 27 de enero de 2022, que la declaró contraria al Derecho de la Unión Europea (UE) en cuanto a la imprescriptibilidad y a su régimen sancionador.

A continuación, exponemos las modificaciones introducidas por la Ley 5/2022 en relación con el Modelo 720, así como las consecuencias que derivan de dichas modificaciones y las posibles opciones que se abren para los contribuyentes:

1. Se suprime el apartado 6 del artículo 121 de Ley del Impuesto sobre Sociedades, eliminándose la presunción de obtención de renta no declarada por la no presentación en plazo del Modelo 720.

Dicha supresión determina, en la práctica, la posibilidad de alegar la prescripción en este tipo de ganancias patrimoniales no justificadas, de manera que si la entidad cuenta con medios de prueba sobre el origen de dichas rentas en períodos prescritos podrá ampararse en la prescripción, aun cuando no hubiera presentado en plazo el Modelo 720.

2. Se deroga la Disposición adicional primera y segunda de la Ley 7/2012, en materia de prevención y lucha contra el fraude, suprimiéndose la sanción del 150% asociada a la liquidación de una ganancia patrimonial no justificada por la no presentación en plazo del Modelo 720, así como la regla de imputación temporal.
3. Se modifica la Disposición adicional decimoctava de la Ley General Tributaria (LGT), eliminándose el régimen de sanciones formales específico del Modelo 720.

La eliminación del citado régimen sancionador específico determina, a efectos prácticos, que al Modelo 720 se le aplique el régimen sancionador general previsto para el resto de las obligaciones tributarias informativas (arts. 198 y 199 LGT) mucho más leve que el anulado.

4. Se suprime el apartado segundo del art. 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), eliminándose la presunción de obtención de renta no declarada por la no presentación en plazo del Modelo 720.

Dicha medida determina, en la práctica, al igual que en el apartado 1) anteriormente señalado, la posibilidad de alegar la prescripción en este tipo de ganancias patrimoniales no justificadas, de manera que si el contribuyente cuenta con medios de prueba sobre el origen de dichas rentas en períodos prescritos podrá ampararse en la prescripción aun cuando no hubiera presentado en plazo el Modelo 720.

Estos cambios normativos entrarán en vigor al día siguiente de la publicación, es decir, el día 11 de marzo de 2022.

Por otro lado, los contribuyentes pueden acceder a las diferentes vías de revisión a fin de reclamar a la Administración tributaria las liquidaciones y sanciones exigidas en base a la normativa que el TJUE ha declarado contraria al Derecho de la UE.

¿Quiénes pueden reclamar la devolución de liquidaciones y sanciones derivadas del Modelo 720?

Teniendo en cuenta que lo que el TJUE considera que infringe el Derecho de la UE es la imprescriptibilidad y el régimen sancionador por el incumplimiento de la presentación del Modelo 720, quienes podrían estar afectados por la sentencia, con carácter general, serían:

1. Contribuyentes que autoliquidaron voluntariamente una ganancia patrimonial no justificada y que al solicitar la rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos se les denegó dicha rectificación por la imprescriptibilidad del art. 39.2 LIRPF, ahora derogado.
2. Contribuyentes que presentaron el Modelo 720 fuera de plazo y que recibieron sanciones formales.
3. Contribuyentes que han sido objeto de comprobación o inspección tributaria y que se les hubiere liquidado una ganancia patrimonial no justificada sin posibilidad de alegar prescripción, así como la imposición de la sanción del 150% y de sanciones formales por la no presentación en plazo del Modelo 720.

De los anteriores supuestos cabe distinguir entre aquéllos que están pendientes de resolución administrativa o judicial, y aquéllos que ya son firmes (bien por no haberse recurrido nunca o por haber finalizado la vía de recursos)

- **Resoluciones pendientes de resolución administrativa o judicial:**

Si los contribuyentes hubieran recurrido las resoluciones de la Agencia Tributaria y dichos actos se encontraran pendientes de resolución, la Administración tributaria o el Órgano judicial que conozca del asunto deberá resolver aplicando la sentencia del TJUE, ya que de lo contrario estaría validando una situación contraria al Derecho de la UE.

En estos casos, la resolución que se dicte deberá permitir acreditar la prescripción de las ganancias patrimoniales no justificadas y anular las sanciones impuestas por resultar desproporcionadas.

- **Resoluciones administrativas o judiciales firmes:**

En aquellos casos en que los contribuyentes no hubieran recurrido o habiéndolo hecho la resolución administrativa o judicial ya sea firme, se debe analizar el caso concreto para determinar la vía de revisión específica más adecuada al caso.

Sin embargo, con carácter general y a título meramente informativo, se podrían mencionar los siguientes mecanismos:

- Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho (art. 217 LGT):

La reciente Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1016/2020, de 16 de Julio de 2020, permitiría acceder al citado procedimiento si se considera que el acto de la Administración tributaria lesiona derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

- Procedimiento para exigir la responsabilidad patrimonial del Estado (art. 32 de la Ley 40/2015):

Esta vía será accesible siempre y cuando el contribuyente hubiera obtenido una Sentencia judicial firme desestimatoria en la que se hubiera alegado la infracción del Derecho de la UE.

Dicho requisito está siendo analizado actualmente por el propio TJUE al considerar que podría ser contrario al Derecho de la UE. En caso de que el TJUE se manifieste en este sentido, se abriría la puerta para poder reclamar sin cumplir con esta exigencia legal desproporcionada. Ello quedará condicionado al cumplimiento de los plazos contemplados en la normativa que regula este procedimiento.

- Procedimiento de revocación por infracción manifiesta de la Ley (art. 219.1 LGT):

Ello, en base a la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 154/2022, de 9 de febrero de 2022, que declaró que los jueces pueden subsanar la falta de actuación de la Administración en solicitudes de revocación y entrar a resolver sobre si un acto administrativo debe ser o no revocado. Para poder revocarse el acto debe ser considerado como manifiestamente contrario a

la ley, circunstancia que en nuestra opinión cabe entender que concurre en este caso.

¿Qué sucede si se pretende regularizar voluntariamente en base a la nueva normativa del Modelo 720?

Bajo la nueva normativa (a diferencia de la anterior) resulta posible considerar la prescripción a la hora de regularizar rentas no declaradas que hayan sido materializadas en bienes y derechos situados en el extranjero, sin haber presentado en plazo el Modelo 720.

Ello significa que, si concurre la prescripción, sólo se debería tributar por los rendimientos generados por dichos bienes durante el periodo no prescrito. Lógicamente, la regularización voluntaria comporta, como en cualquier otra regularización voluntaria extemporánea, la aplicación del régimen de recargos previstos en el art. 27 LGT.

¿Cómo regularizará la Agencia Tributaria en base a la nueva normativa del Modelo 720?

La regularización por parte de la Agencia Tributaria en cuanto a las ganancias de patrimonio no justificadas derivadas del Modelo 720, será la misma que en el resto de los casos en los que considere que hay una ganancia patrimonial no justificada: deberá considerar la prescripción y cualquier otra causa que determine su no tributación.

A la liquidación que corresponda, la Agencia Tributaria podrá aplicar el régimen sancionador general (sanción por dejar de ingresar del art. 191 LGT).

Cuando la sanción se corresponda con un defectuoso incumplimiento de las obligaciones de presentar el Modelo 720, le resultará aplicable el régimen sancionador de los artículos 198 y 199 LGT, previsto para todas las declaraciones informativas.

El departamento de FISCAL de RocaJunyent y, en particular, su área de litigación tributaria, están a su disposición para tratar cualquier situación que pueda verse afectada por la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia Europeo y por la modificación de la norma fiscal española derivada de la misma.

Si tuviera cualquier asunto o situación sobre los que precise asesoramiento y/o aclaraciones, en torno al alcance de esta modificación normativa, no dude en ponerse en contacto con la persona del departamento FISCAL de RocaJunyent que le asesora habitualmente.