

# Contenido del dictamen motivado de la Comisión Europea sobre el Modelo 720

## Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña  
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

---

*Análisis del contenido del dictamen motivado de la Comisión Europea sobre el Modelo 720, en virtud del cual ha de concluirse que la normativa española que regula la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero vulnera las libertades fundamentales previstas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.*

## 1. Introducción

Recientemente se ha conocido el contenido del dictamen motivado que la Comisión Europea envió a España el 15 de febrero del 2017, fruto del procedimiento de infracción que se había iniciado en el 2015 con el objeto de analizar la adecuación al Derecho de la Unión Europea de la obligación de información establecida en nuestro país respecto de los bienes y derechos situados en el extranjero (Modelo 720).

En particular, se cuestionaban las consecuencias tributarias que la normativa española estableció para los casos de incumplimiento o cumplimiento incorrecto de la citada obligación de información, realizándose un examen detallado tanto del régimen sancionador específico arbitrado a tal efecto como del tratamiento de las ganancias patrimoniales no justificadas derivadas del incumplimiento de la obligación de informar.

Pues bien, detallamos a continuación algunas de las principales conclusiones a las que llegó la Comisión Europea.

*Advertencia legal:* Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

*N. de la C.:* En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

## 2. Principales conclusiones de la Comisión Europea

### 2.1. *Análisis de comparabilidad*

En primer lugar, la Comisión reitera en el informe que la situación de los contribuyentes que invierten en España y la de aquellos otros que lo hacen en un Estado miembro de la Unión Europea o en un país del Espacio Económico Europeo son comparables. Partiendo de esta afirmación, concluye que sólo estos últimos están afectados tanto por una obligación tributaria formal como por sanciones específicas que no afectan a los primeros, extremo que conlleva una diferencia de trato fiscal entre situaciones comparables.

De acuerdo con lo anterior y por lo que respecta a la referida obligación tributaria formal, la Comisión considera que su establecimiento, con las cargas administrativas y costes que conlleva su cumplimiento y en los que no incurre quien invierte en España, restringe la decisión de invertir fuera del territorio español. No comparte, así, la justificación esgrimida al respecto por las autoridades españolas cuando apuntaban que sin la información que ha de incluirse en el Modelo 720 no podrían liquidarse adecuadamente los impuestos correspondientes. Aceptar esto —afirma la Comisión— sería tanto como afirmar que los contribuyentes tendrían la posibilidad de impedir tales liquidaciones sólo con eludir la referida obligación de información. Por el contrario, la Comisión estima que la Administración cuenta con medios suficientes para obtener información sobre los bienes poseídos en el extranjero a fin de realizar tales liquidaciones, mencionando así, entre otros, el intercambio automático de información, los intercambios de información previa solicitud o la información que la propia Administración tributaria puede recabar en el curso de los procedimientos de aplicación de los tributos derivada, por ejemplo, del análisis de la contabilidad de los contribuyentes, de sus transferencias bancarias o del conocimiento del pago de impuestos en el extranjero, entre otros.

### 2.2. *Análisis de las multas fijas por incumplimiento o cumplimiento incorrecto*

En segundo lugar y en relación con el importe de las multas fijas establecidas por incumplir o cumplir incorrectamente la obligación correspondiente al Modelo 720, la Comisión lleva a cabo una comparación entre aquéllas y el régimen general sancionador establecido en la Ley General Tributaria. Contrasta así las sanciones aplicables en ambos casos por no cumplimentar la declaración; por hacerlo de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, y por presentarla o, en su caso, corregirla, de forma voluntaria, aunque extemporánea. Dicho análisis conduce a la Comisión a advertir tanto la desproporción entre el importe mínimo de las sanciones previstas respecto del Modelo 720 y el previsto con carácter general para las mismas infracciones, como el hecho de que en algunos casos la mayor onerosidad que se prevé en el primer caso no está justificada si la Administración puede recurrir a mecanismos de cooperación internacional para comprobar el contenido de lo declarado.

### 2.3. *Análisis de la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas*

Por otra parte, la Comisión aborda a continuación una de las cuestiones más polémicas relacionadas con el Modelo 720. Esto es, la imprescriptibilidad prevista en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas que se derivan de los bienes o derechos no declarados o declarados fuera de plazo. En relación con esta cuestión, las autoridades españolas habían argumentado que éste era el único modo de obtener la información requerida en el Modelo 720, amparándose en el hecho de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea hubiera aceptado el establecimiento de un plazo de prescripción más largo en relación con los bienes poseídos en otro Estado miembro. Pues bien, la Comisión, tras manifestar de nuevo su desacuerdo con la primera de esas afirmaciones dada la existencia de múltiples mecanismos para que la Administración tributaria pueda acceder a dicha información, rechaza el segundo de los argumentos apuntados porque esa referencia a un «plazo más largo» no puede equipararse en ningún caso a la inexistencia de prescripción.

### 2.4. *Análisis de la sanción del 150 % sobre la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas*

Por último, la Comisión analizó la multa pecuniaria proporcional vinculada a la presentación fuera de plazo del Modelo 720. Como es sabido, en ese caso, la ganancia patrimonial no justificada en la que se traducirían los bienes o derechos situados en el extranjero habría de imputarse en el impuesto sobre la renta del último periodo no prescrito, pudiendo ascender la sanción impuesta para dicho supuesto al 150 % de la cuota resultante de la liquidación practicada por la inspección.

En este caso, la Comisión consideró desproporcionada dicha sanción, muy superior al importe de los recargos —cuyo máximo se sitúa en el 20 %— aplicables en el caso general de presentación de declaraciones extemporáneas. A estos efectos, matiza la Comisión, el hecho de que tales recargos no sean multas no impide comparar las consecuencias jurídicas de un hecho equivalente, esto es, de la presentación extemporánea de una declaración. En ambos supuestos se trata de la misma actuación, que en unos casos se traduce en un retraso en el pago de impuestos, mientras que lo que se retrasa con la presentación extemporánea del Modelo 720 es el cumplimiento de una «mera obligación formal de declaración». Ello, a juicio de la Comisión, pone de relieve la desproporción entre las consecuencias jurídicas atribuibles a un mismo presupuesto de hecho —presentación extemporánea—, desproporción que se hace aún más patente si se tiene en cuenta la vinculación de la presentación extemporánea de una declaración formal con una suma de cuota, intereses y sanciones que puede superar incluso el valor de los bienes afectados.

Habiendo llegado a esta conclusión, la Comisión examina el funcionamiento de tales sanciones anudadas a la falta de presentación en plazo del Modelo 720, deduciendo que con el establecimiento de aquéllas está identificando dicha presentación extemporánea

con el impago de impuestos. Pues bien, comparando tales consecuencias con las que se establecen para los supuestos de impago en un contexto puramente nacional, la Comisión advierte que la sanción del 150 % es la que se establece a efectos internos en situaciones de falta de pago previa utilización de medios fraudulentos. De ello se deduce que el legislador español ha terminado asimilando las inversiones en el extranjero con las inversiones por medios fraudulentos en todos los casos, aun cuando estas últimas puedan llevarse a cabo en ejercicio de las libertades fundamentales comunitarias que, a juicio de la Comisión, resultan claramente restringidas con el régimen analizado.

De acuerdo con las consideraciones anteriores, la Comisión Europea concluyó que España había incumplido las obligaciones que le incumben en relación con las libertades fundamentales previstas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (libre circulación de personas, de trabajadores, de establecimiento, de prestación de servicios y de capitales) al establecer un régimen discriminatorio y desproporcionado por medio de la imposición de las multas pecuniarias fijas por incumplimiento de las obligaciones de información en virtud del Modelo 720, de la imprescriptibilidad de las referidas ganancias patrimoniales no justificadas y de la multa pecuniaria proporcional del 150 % en relación con ellas.

En virtud de lo anterior, la Comisión, de acuerdo con lo establecido en el artículo 258 del referido tratado, invitó a España a modificar su normativa en un plazo de dos meses que, por tanto, expiró en abril del 2017.

### **3. Consideraciones finales**

Sin embargo, el legislador español no sólo ha obviado dicha modificación normativa, sino que incluso ha previsto ampliar los activos respecto de los que resultará exigible informar en el Modelo 720 que, en virtud del Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal presentado e informado por el Consejo de Ministros el 19 de octubre del 2018, alcanzará también a las criptomonedas situadas fuera de España.

Únicamente la Administración, a partir de la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1434-17 de 6 de junio, adoptó el criterio de no aplicar la sanción del 150 % en relación con la presentación extemporánea del Modelo 720, decidiendo, a pesar de no haberse modificado la normativa aplicable, aplicar en esos casos los recargos por presentación voluntaria extemporánea previstos en el artículo 27 de la Ley General Tributaria.

Pues bien, una vez que se ha hecho público el contenido del referido dictamen, sólo cabe desear que se produzcan cambios en la actuación de la Administración, absteniéndose de iniciar nuevos procedimientos inspectores al respecto o, en su caso, paralizando aquellos que ya se hubieran iniciado. Pero, aun cuando ello no suceda, lo cierto es que el dictamen ha facilitado a los contribuyentes los argumentos necesarios para que sus recursos sean atendidos en sede judicial.

No obstante y dada la inactividad del legislador, la solución definitiva a esta cuestión podría venir del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que podría fallar sobre el tema previa interposición por parte de la Comisión Europea de un recurso por incumplimiento o en respuesta a una cuestión prejudicial que podrían plantear los tribunales españoles.

Si esto sucediera y dada la inactividad del legislador tras haber recibido el referido dictamen a principios del 2017, los contribuyentes tendrían abierta la vía para exigir la responsabilidad patrimonial al Estado español con el fin de resarcirse de los daños causados por la aplicación de una normativa que, ya desde entonces, se conocía que vulneraba el Derecho de la Unión Europea.

Ahora bien, en tanto la normativa objeto de controversia continúe vigente, no parece que pueda recomendarse más que una actuación acorde con ella por parte del contribuyente.