

# ACTIVOS EN EL EXTRANJERO TRAS LA SENTENCIA DEL TJUE DE 27 DE ENERO DE 2022: EL FIN DE LA IMPRESCRIPTIBILIDAD

## EN BREVE

La sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19) ha declarado contrario a Derecho de la UE, por **infringir la libre circulación de capitales**, los aspectos más polémicos del régimen fiscal aprobado por el legislador nacional, a finales de 2012, respecto de los bienes y derechos situados en el extranjero. En particular, la sentencia del TJUE acaba con el régimen de imprescriptibilidad de las rentas que financiaron la adquisición de dichos activos cuando no fueron declarados en el modelo 720 y con las sanciones agravadas establecidas en la DA Decimooctava de la Ley General Tributaria y en la DA Primera de la Ley 7/2012.

Nueve años después de la presentación, en abril de 2013, de la primera declaración informativa sobre activos en el extranjero (modelo 720), **la sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19) ha declarado contrarias al Derecho de la UE las consecuencias jurídicas anudadas al incumplimiento**, o cumplimiento extemporáneo o incorrecto, de la obligación de presentar el modelo 720. El objeto de estas líneas es realizar un breve análisis de (i) los argumentos que han conducido al TJUE a declarar la normativa española contraria al Derecho de la UE, y (ii) las consecuencias prácticas que derivan de la sentencia.

## SUMARIO

1. El régimen de imprescriptibilidad de las ganancias de patrimonio no justificadas materializadas en activos no declarados en el modelo 720 (apartados 25 a 41 de la sentencia)
2. La sanción del 150% de la cuota tributaria derivada de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS (apartados 42 a 54 de la sentencia)
3. Las multas de cuantía fija por no presentación o presentación incorrecta o extemporánea del modelo 720 (apartados 55 a 62 de la sentencia)

4. Consecuencias prácticas de la sentencia del 27 de enero de 2022: conveniencia de seguir presentando el modelo 720



**LAURA VALLÉS**

Manager de tributación en EY



**JUAN MACHUCA**

Director del área de Tributación de Empresas y Private Clients



## EL RÉGIMEN DE IMPRESCRIPTIBILIDAD DE LAS GANANCIAS DE PATRIMONIO NO JUSTIFICADAS MATERIALIZADAS EN ACTIVOS NO DECLARADOS EN EL MODELO 720 (APARTADOS 25 A 41 DE LA SENTENCIA)

El primer aspecto que aborda la sentencia es la incompatibilidad con la libre circulación de capitales de la redacción que la Ley 7/2012 dio a los artículos 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS (posteriormente artículo 121.6 LIS). En ambos preceptos se introdujo un nuevo supuesto de ganancias de patrimonio no justificadas [1], calificando como tales “*en todo caso*” la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiese presentado en plazo la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720).

En ambos preceptos se estableció una **regla de imputación temporal** consistente en hacer tributar dichas ganancias de patrimonio no justificadas en la base liquidable del periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos, sin que se admitiese -a diferencia del régimen aplicable a las ganancias de patrimonio no justificadas internas- prueba de haber

obtenido la renta en un ejercicio prescrito [2]. La aplicación práctica de este precepto permitía a la Administración someter a tributación en el IRPF o el IS de 2012, como ganancias de patrimonio no justificadas, las **rentas no declaradas e invertidas en la adquisición de activos en el extranjero**, incluso si las rentas habían sido obtenidas en ejercicios ya prescritos con anterioridad al 31 de octubre de 2012, fecha de entrada en vigor de la reforma. Además, si prescribía el derecho de la Hacienda Pública a liquidar el IRPF o el IS de 2012 la renta podía ser imputada a 2103; si prescribía 2013 podía imputarse a 2014, y así indefinidamente. Por eso se hablaba de imprescriptibilidad de las ganancias de patrimonio reguladas en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS.

La sentencia de 27 de enero de 2022 aborda esta cuestión en sus apartados 25 a 41.

En el apartado 35 de la sentencia el TJUE realiza una **acertada interpretación de los efectos que derivaban de la aplicación de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS**, señalando que ambos preceptos “**permiten, en realidad, a la Administración tributaria proceder sin limitación temporal a la regularización del impuesto adeudado por las cantidades correspondientes al**

“EL PRIMER ASPECTO QUE ABORDA LA SENTENCIA ES LA INCOMPATIBILIDAD CON LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES DE LA REDACCIÓN QUE LA LEY 7/2012 DIO A LOS ARTÍCULOS 39.2 LIRPF Y 134.6 TRLIS”

valor de los bienes o derechos situados en el extranjero y no declarados, o declarados de manera imperfecta o extemporánea, mediante el modelo 720”, de forma que la Administración puede “gravar durante un periodo indefinido las rentas correspondientes al valor de esos activos, sin tener en cuenta el ejercicio o año respecto de los que se adeudaba normalmente el impuesto correspondiente a esas rentas”. El efecto de imprescriptibilidad y la posibilidad de “resucitar” a tributación rentas ya prescritas no pasa desapercibido para al TJUE, que señala en el apartado 37 de la sentencia que la normativa española no solo “produce un efecto de imprescriptibilidad, sino también permite a la Administración tributaria cuestionar una prescripción ya consumada en favor del contribuyente”.

En ese mismo apartado del fallo el TJUE rechaza el argumento, esgrimido por el Reino de España, de que la normativa cuestionada encontraría su justificación en la aplicación de la regla de la *actio nata*, y que con ella sólo se pretendía fijar el *dies a quo* del plazo de prescripción en el momento en que, por primera vez, la Administración



tributaria tuviese conocimiento de la existencia de los bienes y derechos situados en el extranjero. Acierta plenamente el TJUE en su razonamiento, ya que la aplicación de la teoría de la *actio nata* [3] no puede amparar (i) ni fijar un *dies a quo* del plazo de prescripción “variable”, que se renueva cada vez que se consuma la prescripción del derecho de la Hacienda Pública a liquidar el IRPF o el IS del último ejercicio no prescrito, (ii) ni permitir que la Inspección ignore la prueba de prescripción aportada por el contribuyente [4]. A nuestro juicio, la conclusión alcanzada por el TJUE es la única compatible con el principio de seguridad que proclama el artículo 9.3 CE, y que es el fundamento del instituto de la prescripción.

Para cerrar el círculo, el TJUE señala que, si bien **es legítimo fijar plazos de prescripción ampliados para garantizar la eficacia de los controles fiscales** y para luchar contra el fraude fiscal, no lo es, por exigencia del principio de seguridad jurídica, establecer “*mecanismos que, en la práctica, equivalgan a prolongar indefinidamente los plazos de prescripción o que permitan dejar sin efectos una prescripción ya consumada*” (apartados 38 y 39).

“EL TJUE RECHAZA EL ARGUMENTO, ESGRIMIDO POR EL REINO DE ESPAÑA, DE QUE LA NORMATIVA CUESTIONADA ENCONTRARÍA SU JUSTIFICACIÓN EN LA APLICACIÓN DE LA REGLA DE LA ACTIO NATA”



"El primer aspecto que aborda la sentencia es la incompatibilidad con la libre circulación de capitales" (Foto: Google)

“LA SENTENCIA DECLARA QUE ESTA SANCIÓN DEL 150% DE LA CUOTA ES, POR DESPROPORCIONADA, CONTRARIA A LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALS”

Con estos mimbres, el TJUE concluye que el régimen de imprescriptibilidad que el legislador nacional estableció a finales de 2012 al aprobar los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS fue más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscal, siendo contrario -por desproporcionado- a la libre de circulación de capitales regulada en el artículo 63 TFUE.

Para concluir nuestro análisis de los apartados 25 a 41 de la sentencia debemos hacer referencia a la alusión que el apartado 41 del pronunciamiento del TJUE realiza a la **transcendencia de los de mecanismos de intercambio de información entre Estados**. El TJUE, tras afirmar que la imprescriptibilidad iba más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, señala que no procede “preguntarse sobre las consecuencias que deben extraerse de la existencia de mecanismos de intercambio de información o de asistencia administrativa entre Estados miembros”. La conclusión de que la



No procede “preguntarse sobre las consecuencias que deben extraerse de la existencia de mecanismos de intercambio de información o de asistencia administrativa entre Estados miembros” (Foto: E&J)

imprescriptibilidad era una medida desproporcionada no se vería afectada, por tanto, afectada por la existencia o inexistencia de mecanismos de información entre Estados, ni por su eficacia (o ineficacia). Y si bien es cierto que la sentencia utiliza la expresión “Estados miembros”, entendemos que el razonamiento del TJUE respecto a la irrelevancia de los mecanismos de intercambio de información debe predicarse, igualmente, respecto de a terceros estados, respecto de los que, conforme al artículo 63 TFUE, también opera la libre circulación de capitales.

### LA SANCIÓN DEL 150% DE LA CUOTA TRIBUTARIA DERIVADA DE LOS ARTÍCULOS 39.2 LIRPF Y 121.6 LIS (APARTADOS 42 A 54 DE LA SENTENCIA)

La DA Primera de la Ley 7/2012 tipificó como infracción tributaria muy grave, **sancionada con multa del 150% de la cuota tributaria**, los supuestos en que la Administración regularizase, aplicando los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 TRLIS [5], una ganancia

de patrimonio no justificada materializada en activos situados en el extranjero.

La sentencia declara que **esta sanción del 150% de la cuota es, por desproporcionada, contraria a la libre circulación de capitales**. De los diversos argumentos que llevan al TJUE a alcanzar esta conclusión debemos destacar los siguientes: (i) aunque la base de la sanción es la cuota tributaria del IRPF y el IS, la multa del 150% está directamente vinculada a no haber presentado el modelo 720, ya que no se aplica en ningún caso a aquellos contribuyentes que, pese a haber adquirido activos en el extranjero con renta no declarada, presentaron el modelo 720 en plazo [6] (apartado 50); (ii) esta sanción, sumada a las multas fijas, previstas en la DA 18ª LGT, que la Administración tributaria podía imponer por no presentar el modelo 720 o presentarlo de manera extemporánea o incorrecta, podría hacer que el importe total de las multas a pagar por el contribuyente por incumplir la obligación de presentar el modelo 720 excediese del valor de los bienes y derechos situados en el extranjero (apartado 53); (iii) pese a que el Reino de España argumentó que “la imposición



de la multa proporcional del 150% es el resultado de una apreciación caso por caso”, el TJUE concluye, acertadamente, que ello no es así, y que de la lectura de la DA Primera de la Ley 7/2012 resulta que la multa del 150% de la cuota no era una sanción máxima susceptible de ser modulada atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso, sino un tipo fijo que se anudaba a las regularizaciones tributarias practicadas por la Administración al amparo de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS.

### LAS MULTAS DE CUANTÍA FIJA POR NO PRESENTACIÓN O PRESENTACIÓN INCORRECTA O EXTEMPORÁNEA DEL MODELO 720 (APARTADOS 55 A 62 DE LA SENTENCIA)

La ley 7/2012 dio una nueva redacción a la DA Decimoctava LGT, tipificando como infracción tributaria la no presentación y la presentación tardía o incorrecta del modelo 720, y fijando elevadísimas multas de multas de cuantía fija por cada dato o conjunto de datos

no declarado o declarado de forma tardía o incorrecta. **La sentencia destaca la desproporción que existe entre las sanciones previstas en la DA 18ª LGT y las que establecidas en los artículos 198 y 199 LGT** para los supuestos de incumplimiento de la obligación de no presentar, o presentar de forma incorrecta o tardía, declaraciones sin generar perjuicio económico a la Hacienda Pública, y concluye que el régimen sancionador de la DA 18ª LGT es desproporcionado y contrario a la libre circulación de capitales.

### CONSECUENCIAS PRÁCTICAS DE LA SENTENCIA DEL 27 DE ENERO DE 2022: CONVENIENCIA DE SEGUIR PRESENTANDO EL MODELO 720

En los últimos días hemos escuchado y leído opiniones sobre la “muerte” del modelo 720 y sobre la no necesidad de presentarlo en 2022. No compartimos tales razonamientos, por varios motivos:



"Esta sanción del 150% de la cuota es, por desproporcionada, contraria a la libre circulación de capitales" (Foto: E&J)

1. El primero es que el régimen sancionador de los artículos 198 y 199 LGT, que a nuestro juicio pasa a ser aplicable -mientras no se apruebe un **régimen sancionador específico**- en los supuestos de no presentación del modelo, o presentación incorrecta o tardía, puede dar lugar a la imposición de sanciones que, si bien no tienen la magnitud de las sanciones en su día previstas en la DA 18ª LGT, sí pueden llegar a ser relevantes;
2. El segundo es que **es posible que el legislador introduzca en un futuro próximo un plazo ampliado de prescripción en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS**. La STJUE de 27 de enero de 2022 señala que ese plazo ampliado sí sería compatible con la libre circulación de capitales, y ya existe un precedente a este respecto en Vizcaya, que en 2021 fijó un plazo de prescripción de 10 años aplicable a bienes situados en otros Estados miembro de la UE. Si, el legislador finalmente establece un plazo de prescripción ampliado para las ganancias de patrimonio no justificadas reguladas en

los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, los contribuyentes que dejen de presentar el modelo 720 podrían entrar [7] nuevamente en el ámbito de dichos preceptos hasta que concluyese el plazo de prescripción ampliado. Y si bien es cierto que siempre podrían eludir la aplicación de ambos preceptos acreditando que la renta con que se financiaron los activos no declarados se obtuvo en un ejercicio prescrito, o que tributó efectivamente en el IRPF o IS cuando se obtuvo, siempre es aconsejable evitar un debate de esta naturaleza con los órganos de Inspección.

Para concluir debemos señalar que **la sentencia TJUE de 27 de enero de 2022, C-788/19, no limita sus efectos en el tiempo, teniendo, por tanto, eficacia extunc**. Siendo ello así, en los casos de liquidaciones y sanciones firmes, así como de auto-liquidaciones presentadas al amparo de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS respecto de las que haya transcurrido el plazo cuatrienal de prescripción desde su presentación, debe



estudiarse la posibilidad de iniciar un procedimiento especial de revisión. La sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2020 (recurso 810/2019, ES:TS:2020:2724) contiene interesantes argumentos que animan a explorar este camino. Todo ello sin pasar por alto la posibilidad de iniciar, dentro del plazo de un año, una reclamación de responsabilidad patrimonial por infracción del Derecho de la UE, cuya viabilidad dependerá, si no se dispone de una previa sentencia desestimatoria firme, de la sentencia que el TJUE dicte en el procedimiento C-278/20.

[1] Categoría de renta que constituye una cláusula de cierre de la imposición directa y que persigue gravar, en el momento en que afloran, rentas que no fueron declaradas en el IRPF y el IS en el ejercicio en que se obtuvieron (por todas, STS de 20 de junio de 2008, casación 4580/2002).

[2] La única prueba en contra que se admitía era haber obtenido la renta en un periodo en que el contribuyente era no residente o que la renta hubiese ya tributado en el IRPF o el IS.

[3] La teoría de la *actio nata* encuentra su fundamento en el artículo 1.969 CC, de acuerdo con el cual *“El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse.”*

[4] Cabe recordar, en este sentido, la conclusión alcanzada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 3 de noviembre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina num. 234/2006), respecto de la aplicación, en el ámbito tributario, del artículo 1.227 LGT.

[5] Mediante consulta vinculante V1434-2017 la DGT aclaró que la sanción del 150% de la cuota tributaria no resultaba aplicable cuando el contribuyente regularizaba, de forma voluntaria, la ganancia de patrimonio no justificada de patrimonio, siendo en este caso aplicables los recargos del artículo 27 LGT.

[6] Aquellos contribuyentes que presentaron el primer modelo 720 en abril de 2013 eludieron entrar en la nueva tipología de incrementos no justificados de patrimonio



regulada en los artículos 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS (actual artículo 121.6 LIS), incluso en el supuesto de que los activos situados en el extranjero y declarados en el modelo 720 en abril de 2013 hubiesen sido adquiridos con rentas no declaradas aún no prescritas.

[7] Una vez fuesen prescribiendo ejercicios con arreglo al plazo general de cuatro años del artículo 66 LGT.

## FORMULARIO ASOCIADO



**G L O B A L**  
Economist & Jurist

