



Prensa e Información

Tribunal de Justicia de la Unión Europea
COMUNICADO DE PRENSA n° 139/21

Luxemburgo, 15 de julio de 2021

Conclusiones del Abogado General en el asunto C-788/19 P
Comisión/España (Obligación de información en materia fiscal)

Residentes fiscales en España: según el Abogado General Saugmandsgaard Øe, son contrarias al Derecho de la Unión las multas fijas impuestas en caso de que no se cumpla o de que se cumpla extemporáneamente la obligación de información sobre los bienes y derechos en el extranjero

Por lo que respecta a las cuentas bancarias abiertas a partir del 1 de enero de 2016, la posibilidad de regularización de la que dispone la administración fiscal, independientemente de la fecha en que se hayan adquirido los activos de que se trate, así como la de imponer una multa proporcional del 150 % si no se cumple con esta obligación también constituyen un incumplimiento del Derecho de la Unión

España estableció en 2012 una normativa ¹ con el fin de luchar contra el fraude y la elusión fiscales en relación con activos situados fuera de su territorio. Esta normativa obliga a los residentes fiscales en España a declarar algunos de sus bienes y derechos situados en el extranjero mediante un formulario (el denominado «modelo 720»). Se trata de las cuentas abiertas en entidades financieras, de los títulos representativos del capital social y de otros elementos patrimoniales asimilados con arreglo a la normativa, así como de los bienes inmuebles. El incumplimiento de dicha obligación lleva aparejadas las siguientes consecuencias: i) la calificación de los activos como ganancias patrimoniales no justificadas y su inclusión en la base imponible general, con independencia de la fecha de adquisición de los activos de que se trate, ii) la imposición de una multa proporcional del 150 % y iii) la imposición de multas fijas.

La Comisión Europea interpuso un recurso por incumplimiento contra España, pues estima que esas tres consecuencias y sus condiciones de aplicación constituyen restricciones desproporcionadas que menoscaban, en particular, la libre circulación de capitales, ² al hacer menos atractiva la transferencia de activos al extranjero. Según la Comisión, esas consecuencias sancionan muy severamente el incumplimiento de la obligación de información, sin tomar en consideración el hecho de que la Administración tributaria española ya disponga, o tenga la posibilidad de disponer, de la información correspondiente gracias al régimen de intercambio de información en el ámbito de la fiscalidad establecido por el Derecho de la Unión. ³

En sus conclusiones presentadas hoy, el Abogado General Henrik Saugmandsgaard Øe considera, para empezar, que **la normativa española constituye efectivamente una restricción a los movimientos de capitales**, puesto que puede disuadir a los residentes fiscales en España de invertir en otros Estados, o impedir o limitar sus posibilidades de hacerlo. No obstante, esta restricción **puede estar justificada por** los objetivos perseguidos de **lucha contra el fraude y la evasión fiscales**. Por tanto, **la cuestión central es la proporcionalidad** de la normativa española.

¹ Ley 7/2012, de 29 de octubre de 2012, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE n° 261, de 30 de octubre de 2012).

² Artículo 63 TFUE y artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE).

³ Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO 2011, L 64, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (DO 2014, L 359, p. 1).

La Comisión alegaba, en primer lugar, que constituye una restricción desproporcionada el hecho de que no presentar o presentar extemporáneamente el modelo 720 conlleve que los activos objeto del modelo sean calificados de ganancias patrimoniales no justificadas que no prescriben.

En efecto, en virtud de la regla general española en materia tributaria, a las ganancias patrimoniales no justificadas se les aplica un plazo de prescripción, de modo que no pueden ser integradas en la base liquidable general del período impositivo durante el cual la Administración tributaria las haya descubierto si ha transcurrido un plazo de cuatro años desde el momento en el que deberían haberse declarado. Este plazo de prescripción no se aplica en el caso de los activos objeto del modelo 720, por lo que la Administración tributaria puede regularizar la deuda fiscal con independencia de la fecha de adquisición de los activos de que se trate y, por tanto, sin limitación temporal. Es lo que cabe denominar «efecto de imprescriptibilidad».

La Comisión sostenía que esa ausencia total de prescripción no es necesaria para alcanzar los objetivos perseguidos por la normativa controvertida, habida cuenta de los instrumentos existentes en materia de intercambio de información tributaria en el ámbito de la Unión, que según afirmó han evolucionado considerablemente y permiten actualmente a los Estados miembros obtener la información necesaria sobre los bienes y derechos en el extranjero para ejercer el oportuno control fiscal.

El Abogado General destaca que **la Comisión, en gran medida, no ha aportado al Tribunal de Justicia los datos necesarios para que este compruebe la existencia del incumplimiento alegado.** Por una parte, estima que **la regla del «efecto de imprescriptibilidad» puede ser adecuada para garantizar la consecución del objetivo que persigue.**

Por otra parte, el Abogado General señala que **esta regla no es necesaria cuando el intercambio automático y obligatorio de información tributaria es suficiente para permitir a la Administración tributaria española efectuar los controles necesarios para liquidar correctamente el impuesto.** En ese caso la Administración tributaria española no puede aplicar dicha regla escudándose en posibles dificultades.

Tras examinar los diferentes activos objeto del modelo 720 a la luz del régimen de intercambio de información tributaria, el Sr. Saugmandsgaard Øe expresa sus dudas respecto a que los Estados miembros no dispongan de información relativa a las cuentas preexistentes y a los activos a los que se refiere el modelo 720 que son objeto de un intercambio automático y obligatorio, al menos en el caso de los bienes inmuebles. No obstante, hace constar que **la Comisión no ha aportado datos que permitan comprobar la existencia de un incumplimiento** a este respecto. La Comisión ha demostrado de modo jurídicamente suficiente que la Administración tributaria española dispone de la información necesaria **únicamente en relación con las cuentas bancarias abiertas a partir del 1 de enero de 2016 («cuentas bancarias nuevas»).** En consecuencia, **la aplicación de la regla del «efecto de imprescriptibilidad» resulta desproporcionada, puesto que va más allá de lo necesario respecto de esta categoría de activos.**

En cambio, el Abogado General considera que esta regla no resulta desproporcionada en el caso de los activos respecto de los que la Administración tributaria española no dispone de esa información, habida cuenta en particular del muy limitado grado de armonización alcanzado hasta ahora en el ámbito de la fiscalidad, y de la necesidad de los Estados miembros de luchar contra el fraude fiscal. En su opinión, los Estados miembros disponen en este ámbito de un amplio margen de apreciación, que comprende la posibilidad de aplicar la regla en cuestión.

El Abogado General añade que **la Comisión no ha aportado la prueba de que en este caso se trate de una presunción irrefutable de fraude fiscal.**

La Comisión alegaba, en segundo lugar, que constituye una restricción desproporcionada el hecho de imponer automáticamente una multa pecuniaria fija del 150 % en caso de que no se presente o de que se presente extemporáneamente el modelo 720, y ello debido tanto a la

severidad de la multa como a su carácter automático y no graduable, máxime cuando según ella se trata de **una obligación formal**.

El Abogado General pone de relieve que **la multa del 150 % no sanciona el incumplimiento de una mera obligación formal, sino el incumplimiento de la obligación material de pago del impuesto**, con la cual guarda relación directa. En efecto, esa multa solo se impone cuando el contribuyente es titular de activos en el extranjero por los que no ha pagado el impuesto que debería haber satisfecho, y se calcula a partir de la cuota del impuesto adeudado. Además, el incumplimiento de la obligación formal relativa al modelo 720 se sanciona por medio de las multas fijas antes citadas.

El Abogado General considera que **la Comisión no ha aportado la prueba de que la multa del 150 % se imponga de manera automática y no graduable** por el incumplimiento de las obligaciones relativas al modelo 720. Añade que la multa que se impone al contribuyente en caso de ocultación de activos no le parece desproporcionada. En opinión del Abogado General, esa sanción debe compararse con las previstas por el Derecho español en caso de ocultación reiterada y sistemática de bienes en situaciones internas, que según el gobierno español permiten imponer multas de hasta el 150 %. **La Comisión** no ha formulado ningún argumento que permita rechazar esta comparación, de modo que **tampoco ha aportado la prueba de que la sanción impuesta en caso de activos ocultos en el extranjero sea más severa que las aplicadas en casos internos**.

En contrapartida, el Sr. Saugmandsgaard Øe considera que **la aplicación de la multa es desproporcionada en caso de incumplimiento de la obligación de información relativa a las nuevas cuentas bancarias**.

La Comisión alegaba, en tercer lugar, **que constituye una restricción desproporcionada el hecho de imponer, en caso de que no se presente o de que se presente extemporáneamente el modelo 720, multas fijas cuyo nivel es superior al de las sanciones previstas por el régimen sancionador general para infracciones similares**.

La normativa española sanciona como infracciones tributarias «muy graves» el hecho de no presentar o de presentar fuera de plazo el modelo 720, así como la inclusión en el mismo de datos incompletos, inexactos o falsos. Las sanciones más severas comportan la imposición de una multa fija de 5 000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, bien, inmueble, etc., siendo la cuantía mínima de la multa de 10 000 euros. En caso de declaración presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, se aplica una multa de 100 euros por cada dato o conjunto de datos, siendo la cuantía mínima de la multa de 1 500 euros.

El Abogado General considera que **esas multas fijas son desproporcionadas**. En efecto, **la obligación de presentar el modelo 720 constituye una obligación formal**, cuyo incumplimiento no causa ningún perjuicio económico directo a la Hacienda Pública y que adopta la forma de una **obligación de carácter general** dirigida directamente al contribuyente. El Sr. Saugmandsgaard Øe observa que **esas multas fijas son 15, 50 y 66 veces superiores a las aplicadas en situaciones internas**. Incluso si se tiene en cuenta el margen de apreciación del que disponen los Estados miembros para establecer las sanciones apropiadas, **esas multas son tan elevadas que parecen desproporcionadas, sin que sea necesario distinguir aquí entre las diferentes categorías de bienes**.

El Abogado General propone por tanto al Tribunal de Justicia que declare que **España ha incumplido las obligaciones que le incumben** de garantizar la libertad consagrada en el artículo 63 TFUE (capitales) así como la libertad correspondiente contenida en el Acuerdo sobre el EEE, **en la medida en que, en caso de incumplimiento o de cumplimiento extemporáneo de la obligación de información relativa a las nuevas cuentas bancarias, la Administración tributaria puede regularizar la deuda tributaria correspondiente, con independencia de la fecha de adquisición de los activos de que se trate, e imponer una multa proporcional del 150 % si se incumple esta misma obligación**. El hecho de imponer, en caso de

incumplimiento de la obligación de información relativa a los bienes y derechos en el extranjero o de presentación extemporánea del modelo 720, multas fijas más severas que las sanciones establecidas en el régimen sancionador general para infracciones similares también constituye un incumplimiento de esos artículos.

NOTA: Las conclusiones del Abogado General no vinculan al Tribunal de Justicia. La función del Abogado General consiste en proponer al Tribunal de Justicia, con absoluta independencia, una solución jurídica al asunto del que se ocupa. Los jueces del Tribunal de Justicia comienzan ahora sus deliberaciones sobre este asunto. La sentencia se dictará en un momento posterior.

NOTA: El recurso por incumplimiento, dirigido contra un Estado miembro que ha incumplido sus obligaciones derivadas del Derecho de la Unión, puede ser interpuesto por la Comisión o por otro Estado miembro. Si el Tribunal de Justicia declara que existe incumplimiento, el Estado miembro de que se trate debe ajustarse a lo dispuesto en la sentencia con la mayor brevedad posible. Si la Comisión considera que el Estado miembro ha incumplido la sentencia, puede interponer un nuevo recurso solicitando que se le impongan sanciones pecuniarias. No obstante, en caso de que no se hayan comunicado a la Comisión las medidas tomadas para la adaptación del Derecho interno a una directiva, el Tribunal de Justicia, a propuesta de la Comisión, podrá imponer sanciones en la primera sentencia.

Documento no oficial, destinado a los medios de comunicación y que no vincula al Tribunal de Justicia.

El texto íntegro de las conclusiones en el asunto [C-788/19](#) se publica en el sitio CURIA el día de su lectura.

Contactos con la prensa: Cristina López Roca 📞 (+352) 4303 3667.