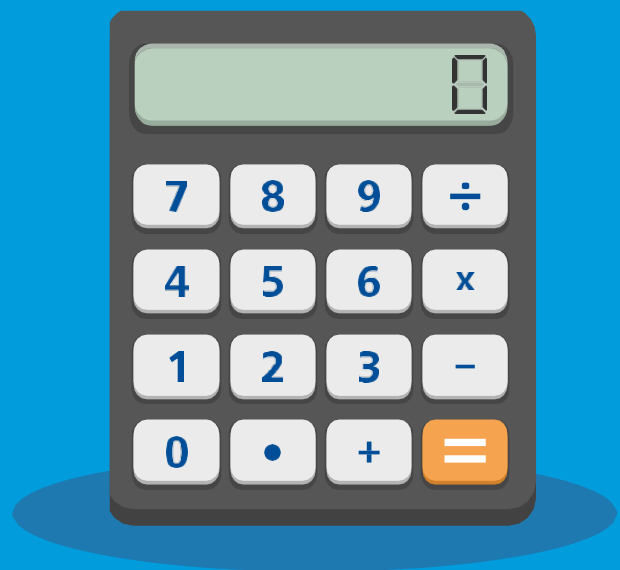




Entrada en vigor del nuevo régimen legal relativo a las consecuencias del incumplimiento de la declaración de bienes y derechos en el extranjero (720)

Tax Alert



Marzo 2022

kpmgabogados.es
kpmg.es

Entra en vigor la normativa que sustituye el régimen declarado nulo por el Tribunal de Justicia de la UE sobre incumplimiento de la obligación de declarar bienes en el extranjero (modelo 720)

Con fecha 10 de marzo de 2022 y entrada en vigor al día siguiente, se publica la normativa que regulará a partir de ahora las consecuencias del incumplimiento de la obligación de declarar bienes o derechos en el extranjero (modelo 720).

Antecedentes

Como es sabido, en el año 2012 en el marco de una situación de elevada inestabilidad financiera y presupuestaria, España aprobó cierta normativa¹ para posibilitar la regularización fiscal de patrimonios no declarados mediante una declaración tributaria especial "Modelo 750".

En paralelo y casi de modo simultáneo, para luchar contra el fraude fiscal (incentivando la anterior regularización), aprobó otra norma por la que impuso a los residentes fiscales, la obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero "Modelo 720" estableciendo tres graves consecuencias en caso de falta de presentación, presentación fuera de plazo, o presentación incompleta, inexacta o falsa.

Las tres consecuencias fueron:

- a. Sanción consistente en multas pecuniarias fijas por cada dato o conjunto de datos no declarados correctamente.
- b. Considerar el valor del patrimonio no declarado, como ganancia de patrimonio no justificada imputable al periodo impositivo más antiguo de los no prescritos del impuesto que gravase la renta de su titular (IRPF o Impuesto sobre Sociedades), sin posibilidad de invocar la prescripción, esto es, imponiendo su imprescriptibilidad.
- c. Sanción consistente en multa pecuniaria del 150% de la cuota derivada de la deuda anterior.

La Comisión Europea denunció contra España por presunta vulneración de la libre circulación de capitales, que consideraban desproporcionado el régimen sancionador.

Tras el expediente oportuno (asunto C788-19), la Comisión planteó la cuestión al Tribunal de Justicia de la Unión Europea para que resolviese sobre si la norma española era proporcionada o no, y por tanto

resolviese si era o no compatible con las libertades fundamentales consagradas en el Derecho de la Unión. Dicha cuestión fue resuelta en Sentencia de **27 de enero de 2022**.

Qué se consideró nulo por parte del Tribunal de Justicia de la UE.

El Tribunal de Justicia, en su sentencia se pronunció sobre la **proporcionalidad** de la normativa controvertida y en particular sobre las tres consecuencias del incumplimiento de la obligación, considerando que España **había incumplido sus obligaciones** respecto a la libre circulación de capitales en las tres:

- al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como «**ganancias patrimoniales no justificadas**» sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción;
- al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con una multa proporcional del 150 % del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, que puede acumularse con multas de cuantía fija, y
- al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con multas de cuantía fija cuyo importe no guarda proporción alguna con las sanciones previstas para infracciones similares en un contexto puramente nacional y cuyo importe total no está limitado.

¹ Dicha normativa fue declarada inconstitucional de la STC 73/2017.

Normativa utilizada para adaptar el Ordenamiento a la Sentencia del TJUE.

Recordemos que la sentencia del TJUE no ha eliminado la obligación de declarar los bienes y derechos situados en el exterior, y que el plazo para presentar la declaración del ejercicio 2021 finaliza el 31 de marzo de 2022.

Lo que ha declarado nulo el Tribunal de Luxemburgo, es el régimen legal de consecuencias del incumplimiento de la obligación de declarar bienes en el exterior.

El vehículo normativo utilizado para adaptar y aprobar el nuevo régimen, ha sido 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**".

Justificación del nuevo régimen legal

El Legislador ha aprovechado la tramitación parlamentaria del "proyecto de ley de asimetrías híbridas", para aprobar mediante enmiendas al mismo, el nuevo régimen legal y adaptar las normas que fueron declaradas nulas.

La justificación de dichas enmiendas ha sido que la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera), de 27 de enero de 2022 en el asunto C-788/19 ha determinado que determinados aspectos del régimen jurídico asociado a la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero (modelo 720) incurren en incumplimiento de la normativa europea. En consecuencia, se hace necesario modificar dicho régimen jurídico para adecuarlo a la legalidad europea.

Entrada en vigor del nuevo régimen legal

La entrada en vigor del nuevo régimen tiene lugar el día **11 de marzo de 2022**, esto es, el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» (aunque la tramitación parlamentaria concluyó con la aprobación del proyecto de ley el día 24 de febrero de 2022).

Contenido del nuevo régimen legal

El nuevo régimen legal introduce las siguientes modificaciones:

- **Deroga expresa y totalmente el régimen de infracciones y sanciones pecuniarias** específicas por dato, sin ser sustituido por otro régimen en particular.

Recordemos que en la normativa anterior (*declarada nula por el TJUE y ahora derogada expresamente por la Ley 5/2022*) constituían infracciones tributarias muy graves sancionables con multas pecuniarias por dato, no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas, así como la presentación de las mismas, por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

- **Se elimina la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas** la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos **respecto de los que** no se hubiera cumplido en plazo la obligación de declaración informativa de bienes situados en el exterior (modelo 720).

De este modo se elimina el supuesto de incremento de patrimonio no justificado por el valor de los bienes no declarados en plazo, si el contribuyente prueba suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

O dicho de otro modo, **se elimina la imprescriptibilidad** que antes regía, y se permite acreditar prescripción.

- **Se elimina y no se sustituye por otro específico, el régimen sancionador consistente en multa proporcional del 150 %** del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de los bienes o derechos situados en el extranjero sobre los que hubiese incumplimiento o cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa.

Sanciones previstas con carácter general en la Ley General Tributaria.

Ante la ausencia de régimen sancionador específico respecto a la obligación de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero, debemos recordar que la *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, prevé (entre otros) los siguientes supuestos de infracciones tributarias sancionables:

- constituye infracción tributaria leve sancionable con multa pecuniaria fija de *200 euros*, **no presentar en plazo** autoliquidaciones o declaraciones, **siempre que no se haya** producido o no se pueda producir **perjuicio económico a la Hacienda Pública**, si estas autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción será la mitad.
- constituye infracción tributaria grave **presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos** autoliquidaciones o declaraciones, **siempre que no se haya** producido o no se pueda producir **perjuicio económico a la Hacienda Pública**; si se presentan de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de *150 euros*; si se presentan autoliquidaciones, declaraciones u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de *250 euros*.

Conclusiones

- 1 El nuevo régimen entra en vigor el 11 de marzo de 2022.
- 2 La obligación de presentar la declaración informativa sigue vigente.
- 3 El nuevo régimen no prevé sanciones específicas relativas al incumplimiento de la obligación de declarar bienes en el exterior, ni pecuniarias por dato, ni multas del 150%.
- 4 Se prevé la posibilidad de que el contribuyente acredite (si tiene medios de prueba suficientes) la prescripción, incluso en los bienes situados en el extranjero respecto de los cuales no haya presentado la declaración informativa "Modelo 720".
- 5 El nuevo régimen incentiva la regularización, en comparación con el anterior.
- 6 La Ley General Tributaria contiene un régimen sancionador relativo a determinados incumplimientos de obligaciones tributarias formales, aun cuando no se produzca perjuicio económico a la Hacienda Pública.

Para cualquier asistencia o cuestión sobre el análisis de un caso particular sobre este asunto, pueden contactar con KPMG Abogados, S.L.P.

Contactos

José Luis López-Hermida
Director
KPMG Abogados
Tel. +34 91 456 34 00
jillopezhermida@kpmg.es

M^a Antonia del Río Novo
Director
KPMG Abogados
Tel. +34 91 456 34 63
madelrio@kpmg.es

Oficinas de KPMG en España

A Coruña

Calle de la Fama, 1
15001 A Coruña
T: 981 21 8241
Fax: 981 20 02 03

Alicante

Edificio Oficentro
Avda. Maisonnave, 19
03003 Alicante
T: 965 92 0722
Fax: 965 22 75 00

Barcelona

Torre Realia
Plaça de Europa, 41
08908 L'Hospitalet de Llobregat
Barcelona
T: 932 53 2900
Fax: 932 80 49 16

Bilbao

Torre Iberdrola
Plaza Euskadi, 5
48009 Bilbao
T: 944 79 7300
Fax: 944 15 29 67

Girona

Edifici Sèquia
Sèquia, 11
17001 Girona
T: 972 22 0120
Fax: 972 22 22 45

Las Palmas de Gran Canaria

Edificio Saphir
C/Triana, 116 – 2º
35002 Las Palmas de Gran Canaria
T: 928 33 2304
Fax: 928 31 91 92

Madrid

Torre de Cristal
Paseo de la Castellana, 259 C
28046 Madrid
T: 91 456 3400
Fax: 91 456 59 39

Málaga

Marqués de Larios, 12
29005 Málaga
T: 952 61 1460
Fax: 952 30 53 42

Oviedo

Ventura Rodríguez, 2
33004 Oviedo
T: 985 27 6928
Fax: 985 27 49 54

Palma de Mallorca

Edificio Reina Constanza
Calle de Porto Pi, 8
07015 Palma de Mallorca
T: 971 72 1601
Fax: 971 72 58 09

Pamplona

Edificio Iruña Park
Arcadio M. Larraona, 1
31008 Pamplona
T: 948 17 1408
Fax: 948 17 35 31

San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19
20004 San Sebastián
T: 943 42 2250
Fax: 943 42 42 62

Sevilla

Avda. de la Palmera, 28
41012 Sevilla
T: 954 93 4646
Fax: 954 64 70 78

Valencia

Edificio Condes de Buñol
Isabel la Católica, 8
46004 Valencia
T: 963 53 4092
Fax: 963 51 27 29

Vigo

Arenal, 18
36201 Vigo
T: 986 22 8505
Fax: 986 43 85 65

Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón
Avda. Gómez Laguna, 25
50009 Zaragoza
T: 976 45 8133
Fax: 976 75 48 96

[Privacidad](#) | [Darse de baja](#) | [Contacto](#)

© 2022 KPMG Abogados S.L.P., sociedad española de responsabilidad limitada profesional y firma miembro de la organización global de KPMG de firmas miembro independientes afiliadas a KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía. Todos los derechos reservados.

KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía.

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.