COMISIÓN EUROPEA

SECRETARÍA GENERAL

REPR. PERM. ESPAÑA U.E.
BRUSELAS
ENTRADA
Fecha 16-02-2017
A14-72925
16-02-2017

Bruselas,

SG-Greffe(2017)D/ 2950

REPRESENTACIÓN
PERMANENTE DE ESPAÑA
ANTE LA UNIÓN EUROPEA
Boulevard du Régent, 52-54
1000 BRUXELLES
BELGIQUE

Asunto: **Dictamen motivado – Infracción n° 2014/4330**

La Secretaría General tiene a bien remitirle adjunto un dictamen motivado dirigido al Reino de España al amparo del artículo 258 del TFUE.

☐ EMD	☐ CMED	☐ PESCA	☐ TRTEL
☐ GEMD	☒ CJUR	☐ ASOC	☐ INV
☐ AMPL	☐ EDCI	☐ COMER	☐ PRENS
☐ RPA	☐ INT	☒ WAC	☐ ECAD
☐ GRPA	☐ ALA	☐ ECON	☐ JUST
☐ COEST	☐ BALCA	☐ IND	☐ PESC
☐ CINS	☐ ADUAN	☐ MIMAM	☐ PESD
☐ ACP	☐ AGRI	☐ SANCO	☐ COTER
☐ CCAA	☐ FPUBL	☐ RUP	☒ SEUE

Por el Secretario General,

P. O.

Robert ANDRECS

Anexo: C(2017) 1064 final

ES

COMISIÓN EUROPEA

SECRETARÍA GENERAL

Bruselas, 15.2.2017

2014/4330
C(2017) 1064 final

DICTAMEN MOTIVADO

dirigido al Reino de España
en virtud del artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
en relación con la obligación de información respecto de los bienes y derechos situados
en el extranjero («Modelo 720»)

DICTAMEN MOTIVADO

dirigido al Reino de España
en virtud del artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
en relación con la obligación de información respecto de los bienes y derechos situados en el extranjero («Modelo 720»)

I. EXPOSICIÓN DE LOS HECHOS

Procedimiento

Mediante carta de emplazamiento de 20 de noviembre de 2015, [SG(2015)D/13435, C(2015) 7995] la Comisión Europea recabó la atención de las autoridades españolas sobre la posible incompatibilidad con el Derecho de la UE de las consecuencias tributarias derivadas del incumplimiento o del cumplimiento incorrecto de las disposiciones españolas que imponen una obligación de información respecto de los bienes y derechos situados en el extranjero («Modelo 720»). La Comisión no cuestionaba el derecho de España a imponer obligaciones de información respecto de los bienes y derechos situados en el extranjero, sino la proporcionalidad de algunos de sus aspectos y del régimen sancionador conexo. Si bien no se discute que la restricción de las libertades fundamentales que podría entrañar esta obligación de información pueda verse justificada por la necesidad de evitar el fraude, el abuso y la evasión fiscales o de garantizar la eficacia de los controles fiscales, parece, no obstante, que el régimen sancionador específico y el régimen aplicable a las ganancias patrimoniales no justificadas en caso de no notificación de los bienes y derechos poseídos en el extranjero pueden resultar desproporcionados y, por tanto, vulnerar el Derecho de la Unión.

El 29 de febrero de 2016, las autoridades españolas respondieron [Documento ARES (2016)/1098642] negando la existencia de una vulneración del Derecho de la UE.

II. Marco jurídico aplicable

2.1 Legislación de la UE y disposiciones del Acuerdo EEE

Dado que las disposiciones españolas en materia tributaria introducen una obligación de información únicamente respecto de los bienes y derechos situados en el extranjero, en la medida en que dichos bienes y derechos estén situados en otro Estado miembro de la UE o en un Estado del EEE, dichas disposiciones pueden afectar a diversas libertades fundamentales protegidas por el Derecho de la Unión y por las disposiciones correspondientes del Acuerdo EEE, que se enumeran a continuación.

- **Disposiciones del TFUE:**

Artículo 21

Todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en los Tratados y en las disposiciones adoptadas para su aplicación.

Artículo 45

1. Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión.

2. La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.

Artículo 49

En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 54, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales.

Artículo 56

En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación.

Artículo 63

1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

Artículo 65

1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;

b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.

2. Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con los Tratados.

3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63.

4. A falta de medidas de aplicación del apartado 3 del artículo 64, la Comisión o, a falta de una decisión de la Comisión dentro de un período de tres meses a partir de la solicitud del Estado miembro interesado, el Consejo, podrá adoptar una decisión que declare que las medidas fiscales restrictivas adoptadas por un Estado miembro con respecto a uno o varios terceros países deben considerarse compatibles con los Tratados en la medida en que las justifique uno de los objetivos de la Unión y sean compatibles con el correcto funcionamiento del mercado interior. El Consejo se pronunciará por unanimidad a instancia de un Estado miembro.

- **Disposiciones correspondientes del Acuerdo EEE:**

Artículo 28

1. Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores entre los Estados miembros de las CE y los Estados de la AELC.

2. La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros de las CE y de los Estados de la AELC con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.

Artículo 31

1. En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo quedarán prohibidas las restricciones de la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro de las CE o de un Estado de la AELC en el territorio de otro de esos Estados. Esta disposición se extenderá igualmente a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro de las CE o de un Estado de la AELC establecidos en el territorio de cualquiera de estos Estados.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, y especialmente de sociedades tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 34, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del Capítulo 4.

Artículo 36

En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas las restricciones de la libre prestación de servicios en el territorio de las Partes Contratantes para los nacionales de los Estados miembros de la CE y de los Estados de la AELC establecidos en un Estado de la CE o en un Estado de la AELC que no sea el del destinatario de la prestación.

Artículo 40

En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de las CE o en los Estados de la AELC, así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales. En el Anexo XII figuran las disposiciones necesarias para la aplicación del presente artículo.

2.2 Legislación española

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, modificada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre[1]:

«Disposición adicional decimoctava. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

1. Los obligados tributarios deberán suministrar a la administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta Ley y en los términos que se establezcan reglamentariamente, la siguiente información:

a) información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico crediticio bancario o de las que sean titulares o de beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.

b) información de cualesquiera títulos o derechos, activos, valores representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean de beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

c) información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Las obligaciones previstas en los tres párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

2. Régimen de infracciones y sanciones.

Constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

También constituirá infracción tributaria 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.

---

[1] https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186.

Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5 000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10 000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1 500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5 000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10 000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1 500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5 000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10 000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1 500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta Ley.

3. Las Leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información establecida en esta disposición adicional.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, modificada por la Ley 7/2012[2]:

Artículo 39. Ganancias patrimoniales no justificadas.

1. Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto.

Anterior artículo 134.6, actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades — derogación a partir del 1 de enero de 2015, el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, en su versión modificada por la Ley 7/2012[3]:

Artículo 121. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas.

1. Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.

La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición.

2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del contribuyente cuando éste ostente la posesión sobre ellos.

3. Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo.

---

[2] https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764.
[3] https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328.

La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de ésta o, si no fuera posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente deudas inexistentes.

5. El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros.

6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el contribuyente no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la Disposición adicional decimoctava de la Ley General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente de este Impuesto.

...

Ley 7/2012, de 29 de octubre, 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[4]:

Disposición adicional primera. Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.

La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

La sanción establecida en esta disposición adicional será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas

[4] https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2012-13416.

reguladas en los artículos 191 a 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En estos supuestos resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Disposición adicional segunda. Imputación de ganancias de patrimonio no justificadas y de rentas presuntas.

La imputación regulada en el apartado 2 del artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el apartado 6 del artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establecidos por esta Ley, se realizará al periodo impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados.»

Las disposiciones fiscales españolas pertinentes que acaban de exponerse han sido desarrolladas ulteriormente mediante la Orden HAP/72/2013, junto con amplias orientaciones y respuestas de la Administración tributaria española recogidas en documentos sobre preguntas frecuentes. Cabe decir lo mismo sobre la aplicación concreta del régimen sancionador (es decir, la cuantía de las multas fijas, la imposición de las ganancias patrimoniales no justificadas y la inexistencia de un plazo de prescripción, así como la cuantía de la multa proporcional).

2.3 Efectos de la legislación española

a) Respecto de los bienes y derechos situados en el extranjero

Las mencionadas disposiciones de la Ley General Tributaria, modificada mediante la Ley 7/2012, imponen a los residentes fiscales en España la obligación de declarar determinados bienes y derechos situados en el extranjero a través de un nuevo formulario de declaración fiscal (el Modelo 720) y prevén un régimen sancionador –con multas pecuniarias fijas– en caso de incumplimiento o cumplimiento incorrecto de dicha obligación.

Por otro lado, esa misma Ley 7/2012 modificó la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley del IRPF[5]) y la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS[6]) de modo que se consideraran ganancias patrimoniales no justificadas los bienes y derechos situados en el extranjero que no hubiesen sido declarados correctamente con arreglo al Modelo 720, y ello sin prever ningún plazo de prescripción y estableciendo una multa pecuniaria proporcional conexa.

Así pues, con arreglo a la información disponible, la obligación de información impuesta por España a sus residentes fiscales («Modelo 720») reúne las siguientes características:

---

[5] Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

[6] Actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- se aplica a tres categorías de bienes y derechos:
    - las cuentas en entidades financieras[7];
    - los valores y derechos/contratos de seguro de vida[8]; y
    - los bienes inmuebles[9];
- si están situados en el extranjero;
- carece de pertinencia que dichos bienes y derechos situados en el extranjero se inscriban en el marco jurídico de la UE actualmente en vigor en materia de intercambio de información entre las autoridades tributarias;
- se aplica a todos los contribuyentes residentes en España, ya sean personas físicas o personas jurídicas, ciudadanos españoles o de otros estados miembros de la UE;
- los contribuyentes obligados a declarar dichos activos pueden actuar en calidad de titular, representante o beneficiario de los bienes y derechos, o incluso de persona autorizada en relación con las cuentas bancarias;
- se aplica si al final del ejercicio (o durante el mismo) el valor de los bienes y derechos es superior a 50 000 EUR;
- este umbral se aplica por separado a cada categoría de bienes y derechos[10]; una vez que se ha superado el importe fijado, deben declararse todos los bienes y derechos incluidos en la categoría de que se trate, con independencia de su valor;
- debe renovarse si el valor de los bienes y derechos incluidos en una categoría determinada se incrementa en más de 20 000 EUR;

---

[7] Conforme al artículo 42 *bis* del Real Decreto 1065/2007:
a) la razón social o denominación completa de la entidad bancaria o de crédito así como su domicilio.
b) La identificación completa de las cuentas.
c) La fecha de apertura o cancelación, o, en su caso, las fechas de concesión y revocación de la autorización.
d) Los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año

[8] Conforme al artículo 42 *ter* del Real Decreto 1065/2007:
a) Razón social o denominación completa de la entidad jurídica, del tercero cesionario o identificación del instrumento o relación jurídica, según corresponda, así como su domicilio.
b) Saldo a 31 de diciembre de cada año, de los valores y derechos representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas.
La información comprenderá el número y clase de acciones y participaciones de las que se sea titular, así como su valor.
c) Saldo a 31 de diciembre de los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios. La información comprenderá el número y clase de valores de los que se sea titular, así como su valor.
d) Saldo a 31 de diciembre de los valores aportados al instrumento jurídico correspondiente.

[9] Conforme al artículo 54 *bis* del Real Decreto 1065/2007:
a) Identificación del inmueble con especificación, sucinta, de su tipología, según se determine en la correspondiente orden ministerial.
b) Situación del inmueble: país o territorio en que se encuentre situado, localidad, calle y número.
c) Fecha de adquisición.
d) Valor de adquisición.

[10] Conforme a los artículos 42 *bis* y 42 *ter* del Reglamento General de Gestión e Inspección, añadidos por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre.

- debe presentarse por medios electrónicos utilizando el Modelo 720;
- debe presentarse antes del 31 de marzo siguiente al ejercicio fiscal de referencia[11];
- pueden presentarse declaraciones complementarias o sustitutivas;
- incluye[12] información específica adicional bastante compleja, como por ejemplo el saldo medio de una cuenta bancaria en el último trimestre del año[13] o las cesiones de valores durante el año;
- por otra parte, tal como se explica en el apartado V.c.1, las sanciones impuestas en caso de incumplimiento o cumplimiento incorrecto de la obligación de información son considerablemente más onerosas que las aplicadas en una situación puramente interna de incumplimiento o cumplimiento incorrecto de las obligaciones de declaración a efectos fiscales.

b) Respecto de los bienes y derechos situados en España

A la Comisión no le consta que exista una obligación de información tan exhaustiva equivalente para los contribuyentes residentes en posesión de bienes y derechos similares situados en España[14]. Así pues, los contribuyentes residentes en España con bienes y derechos similares situados en el país no están sujetos a sanciones comparables.

III. Carta de emplazamiento

3.1 Comparabilidad

En su carta de emplazamiento, la Comisión llegaba a la conclusión de que un contribuyente residente que invierte en bienes y derechos situados en España (situación puramente interna) se encuentra en una situación comparable a la de un contribuyente residente que invierte en bienes y derechos similares situados en otro Estado miembro de la UE o en un Estado del EEE[15], o a la de un contribuyente que adquiere la residencia fiscal en España y sigue manteniendo sus inversiones en el extranjero (situaciones transfronterizas). Cabe señalar que el diferente nivel y alcance de la información a disposición de la Administración tributaria española en función del lugar en que esté situado el bien o derecho carece de pertinencia con vistas a la evaluación de la comparabilidad.

---

[11] Cabe señalar que en relación con la declaración correspondiente al ejercicio fiscal 2012, el plazo de presentación se fijó excepcionalmente en el 30 de abril de 2013, otorgándose así a los obligados tributarios un plazo más largo para la declaración en consideración a la reciente introducción del sistema.

[12] Aun cuando dicha cuenta pueda pertenecer a un contribuyente no residente en España y sin ninguna obligación tributaria con respecto a los impuestos españoles: por ejemplo, un residente en España que actúe en calidad de persona autorizada respecto de la cuenta bancaria de un familiar que resida fuera de España estará obligado de todos modos a declarar la cuenta bancaria de este último; o un residente en España que actúe en calidad de persona autorizada en nombre de una asociación residente en el extranjero.

[13] La Comisión no tiene constancia de que este dato forme parte de la información estándar que los bancos comunican a sus clientes, ya se trate de entidades españolas o extranjeras.

[14] No obstante, es muy probable que las autoridades españolas tengan ya conocimiento de dichos bienes y derechos a través de otras fuentes, incluida la información facilitada por terceros, por ejemplo, por las entidades financieras españolas responsables de su gestión.

[15] Véase, por ejemplo, el asunto C-233/09, Dijkman y Dijkman-Lavaleije, apartados 45 y 47.

3.2 Restricción a las libertades de los Tratados

El Modelo 720 impone a los contribuyentes obligaciones de información específicas que podrían influir negativamente en su decisión de invertir en el extranjero, o en las decisiones de otros ciudadanos de la UE que deseen trasladarse a España o mantener su residencia en este país, o incluso de entidades financieras extranjeras a la hora de ofrecer sus servicios a residentes españoles. Los costes y las cargas administrativas vinculados a esta obligación podrían constituir una restricción a las libertades fundamentales del TFUE mencionadas anteriormente en la sección II, apartado 2.1.

3.3 Justificación

La restricción que supone la obligación de declarar únicamente los bienes y derechos situados en el extranjero podría justificarse, en su caso, por la necesidad de prevenir el fraude fiscal, la evasión fiscal y las prácticas abusivas, o por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, necesidades estas que, en opinión del Tribunal de Justicia de la Unión Europea («TJUE»), constituyen en su conjunto necesidades imperativas de interés general capaces de justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales consagradas por el TFUE. Aunque, en principio, estas medidas puedan ser adecuadas para alcanzar los objetivos perseguidos, la Comisión considera, no obstante, que son desproporcionadas. El Modelo 720 introduce un régimen sancionador específico significativamente más oneroso que el aplicado respecto de las obligaciones internas en materia de declaración con arreglo a la Ley General Tributaria.

IV. Respuesta de las autoridades españolas a la carta de emplazamiento

Como observación preliminar, las autoridades españolas alegan que el Modelo 720 tiene su origen en el Memorando de Entendimiento entre la Comisión Europea y el Reino de España y en las conclusiones del Consejo Europeo de 2 de marzo de 2012. Por tanto, el Modelo 720 está avalado por las iniciativas en materia de política fiscal de las instituciones europeas.

a) Por lo que respecta a la comparabilidad

Las autoridades españolas alegan que los contribuyentes que invierten en España y los que invierten en el extranjero se encuentran en situaciones diferentes que no son comparables. Respaldan esta conclusión recurriendo a la jurisprudencia del TJUE[16].

El Gobierno español sostiene asimismo que la diferencia existente no radica en el régimen fiscal aplicado, sino en el régimen sancionador conexo al incumplimiento de las obligaciones fiscales impuestas por el Modelo 720. Esta especificidad se deriva de la conducta cualificada consistente en situar bienes y derechos en el extranjero con la intención de defraudar a la Hacienda Pública.

[16] El apartado 72 de la sentencia de 11 de junio de 2009, en el asunto C-157/08, Passenheim-van Schoot, reza del siguiente modo: «*En efecto, aun cuando un contribuyente esté sometido a la misma obligación de declarar a las autoridades tributarias tanto por sus activos y rendimientos nacionales como por sus activos y rendimientos no nacionales, sigue siendo cierto que –en lo que respecta a los activos y rendimientos que no son objeto de un sistema automático de intercambio de información– el riesgo para un contribuyente de que los activos y rendimientos ocultados a las autoridades tributarias de su Estado miembro de residencia sean descubiertos es menor en el caso de los activos y rendimientos que proceden de otro Estado miembro que en el de los activos y rendimientos nacionales.*».

b) Por lo que respecta a la existencia de restricción

Las autoridades españolas alegan que la Comisión no aporta argumentos que apoyen su conclusión de que las normas objeto de análisis constituyen un medio de discriminación arbitraria o una restricción encubierta a la libre circulación de capitales y pagos prohibida por el artículo 63: no existe tal discriminación o restricción, ya que, en el caso de los bienes y derechos poseídos en el extranjero, la Administración tributaria no dispone de las mismas herramientas de gestión que en el caso de los bienes y derechos poseídos en España; los instrumentos jurídicos de la UE para el intercambio de información entre autoridades tributarias no garantizan la obtención de la información solicitada mediante el Modelo 720.

c) Por lo que respecta a la justificación de las medidas

Como argumento general para justificar la medida, las autoridades españolas afirman en su respuesta que ninguno de los instrumentos jurídicos existentes para el intercambio de información entre las autoridades tributarias de los distintos Estados miembros de la UE garantiza la posibilidad de las autoridades españolas de obtener información similar a la exigida por el Modelo 720.

En particular, las autoridades españolas esgrimen los siguientes argumentos:

c.1) Importe de las multas pecuniarias fijas por incumplir o cumplir incorrectamente la obligación de presentar el Modelo 720

Según las autoridades españolas, los análisis de las sanciones aplicables y la comparación de las multas realizados por la Comisión en su carta de emplazamiento son incorrectos. De hecho, dichas autoridades llegan a la conclusión de que las sanciones impuestas en el marco del régimen del Modelo 720 no son más onerosas que las establecidas en virtud del régimen sancionador tributario general. Al mismo tiempo, aducen que el régimen sancionador relacionado con el Modelo 720 no es comparable con el régimen sancionador tributario general puesto que los supuestos no son equivalentes.

En particular, el Gobierno español alega que el hecho de que las sanciones impuestas en virtud del régimen del Modelo 720 sean mayores se debe al elevado nivel del umbral a partir del cual es preciso comunicar la información, que se basa en el valor de los bienes y derechos y que se ha fijado en 50 000 EUR. Las autoridades españolas aducen asimismo que la información solicitada mediante el Modelo 720 la aporta el propio contribuyente, que es el beneficiario directo de la ocultación de información. España justifica asimismo esa cuantía más elevada por el hecho de que, en el caso de los bienes y derechos poseídos en el extranjero, la Administración tributaria solo dispone de una fuente de información, que es el contribuyente.

Por último, las autoridades españolas arguyen que el ejemplo aportado por la Comisión para ilustrar el carácter desproporcionado del régimen no resulta adecuado.

c.2) Bienes y derechos situados en el extranjero, no declarados o declarados fuera de plazo, asimilados a ganancias patrimoniales no justificadas y sujetos a imposición sin plazo de prescripción alguno

Según el Gobierno español, la ausencia de prescripción prevista en el régimen del Modelo 720 respecto de las ganancias patrimoniales no justificadas se debe al hecho de que se refiere a la liquidación de una deuda tributaria derivada de los bienes y derechos

poseídos en el extranjero y de que el único medio de disponer de información sobre los mismos es la información facilitada por el contribuyente mediante la presentación del Modelo 720.

Por otra parte, las autoridades españolas alegan que la prescripción no está regulada por el Derecho de la UE, por lo que el legislador español tiene libertad para legislar sobre esta cuestión; se remiten a la jurisprudencia del TJUE[17] para apoyar su argumento, según el cual, en el Derecho de la UE no existe ninguna referencia a la fijación de un plazo límite con respecto a los procedimientos de liquidación de las deudas tributarias correspondientes a los bienes y derechos poseídos en el extranjero. Además, aducen que existen casos en los que no se aplica prescripción alguna, como, por ejemplo, en el Derecho penal o en las relaciones paterno-filiales.

c.3) Importe de la multa pecuniaria proporcional

En relación con la multa pecuniaria proporcional del 150 % impuesta sobre las ganancias patrimoniales no justificadas correspondientes a los bienes y derechos poseídos en el extranjero que no se comuniquen en el Modelo 720, o cuando el Modelo 720 se remita extemporáneamente, las autoridades españolas plantean dos cuestiones. La Comisión afirmaba que dicho porcentaje es notablemente superior al de las multas progresivas aplicadas cuando los bienes y derechos están situados en España y la declaración fiscal se presenta con retraso, ya que, en ese caso, la cuantía de las multas varía en función del período de tiempo transcurrido entre la expiración del plazo establecido para la presentación de la declaración y la declaración extemporánea: con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria estas multas son del 5 % (dentro de los tres meses siguientes); del 10 % (dentro de los seis meses siguientes), y del 15 % (dentro de los 12 meses siguientes); o del 20 % (después de 12 meses + intereses de demora por el tiempo transcurrido que exceda de 12 meses y hasta el momento de la presentación de la declaración fiscal).

En primer lugar, las autoridades españolas arguyen que no se puede comparar la multa del 150 % conexa a la no declaración de los bienes y derechos poseídos en el extranjero con los recargos en caso de presentación extemporánea de la declaración fiscal, ya que dichos recargos no tienen carácter sancionador.

En segundo lugar, las autoridades españolas rechazan en su respuesta el carácter supuestamente desproporcionado, pese a que, en caso de declaración extemporánea de los bienes y derechos, la suma de la cuota a satisfacer, los correspondientes intereses de demora y la multa del 150 % pudiera ser significativamente superior al valor de los bienes y derechos. Su alegación se basa en la incapacidad de la Administración tributaria para ejercer su soberanía fiscal fuera de su territorio de jurisdicción.

En tercer lugar, tras admitir que la deuda tributaria y las sanciones impuestas en estos casos pueden exceder del valor de los bienes y derechos poseídos en el extranjero, las autoridades españolas aducen que, a la hora de valorar la proporcionalidad de la reacción jurídica ante el incumplimiento de esta obligación, no es posible agregar la deuda tributaria, los intereses devengados y las multas impuestas, puesto que se trata de tres conceptos que tienen diferente naturaleza y responden a objetivos distintos: el pago de un impuesto, la indemnización por el impago en el momento fijado y la imposición de sanciones, respectivamente.

[17] Véase el asunto C-157/08, Passenheim-van Schoot, apartado 86.

V. Análisis y observaciones de la Comisión respecto de los argumentos de las autoridades españolas

Como observación preliminar y en relación con la alegación de las autoridades españolas de que el Modelo 720 viene avalado por el Memorando de Entendimiento entre la Comisión Europea y el Reino de España así como por las conclusiones del Consejo sobre política fiscal, la Comisión desea señalar el hecho de que ambos documentos hacen referencia a la introducción de un sistema tributario acorde con los esfuerzos de consolidación fiscal y más propicio al crecimiento, dejando la elección de las medidas concretas para lograrlo a la discreción de los Estados miembros. Sin embargo, esta recomendación solo puede dar lugar a medidas plenamente conformes con el Derecho de la UE. Las medidas nacionales destinadas a aplicar el Memorando de Entendimiento no pueden considerarse conformes con el Derecho de la UE simplemente por este motivo. La Comisión, en su calidad de guardiana de los Tratados, debe comprobar si las medidas nacionales adoptadas son conformes con el Derecho de la Unión, independientemente de su trasfondo político.

a) Por lo que respecta a la comparabilidad

Con el fin de aclarar si existe una situación comparable entre los contribuyentes que invierten en España y los que invierten en un Estado miembro de la UE o en un Estado del EEE, la Comisión remite al razonamiento del TJUE, en el que este consideró que las diferencias observadas entre las normas relativas a la liquidación del impuesto aplicables a los contribuyentes residentes que poseían bienes o derechos en su Estado miembro y las aplicables a los contribuyentes que invertían en otro Estado miembro entrañaban una diferencia de trato que, en su opinión, restringía las libertades fundamentales de la UE[18]. La afirmación de que existía una diferencia de trato se basaba en el supuesto de que ambas situaciones eran comparables. En el caso del Modelo 720, la cuestión es similar a la planteada en el asunto del Tribunal: a efectos de la liquidación de impuestos, un contribuyente que posee bienes y derechos en su Estado miembro de residencia se encuentra en una situación comparable a la de un contribuyente que posee bienes y derechos en el extranjero. Según las conclusiones del TJUE en el asunto mencionado, imponer obligaciones tributarias únicamente en este este último caso supone una diferencia de trato en situaciones comparables.

Contrariamente a lo que sostiene el Gobierno español, esta diferencia de trato afecta tanto a las obligaciones tributarias como al régimen sancionador conexo. El Modelo 720 impone «obligaciones tributarias» específicas vinculadas a la posesión de bienes o derechos en el extranjero cuyo cumplimiento no se exige en caso de posesión de bienes o derechos en España. En virtud de la legislación española, esta obligación de información se considera una obligación «tributaria». El artículo 29 de la Ley General Tributaria define las obligaciones tributarias formales como aquellas que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria a los obligados tributarios, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de procedimientos tributarios. La obligación de información conforme al Modelo 720 se impone en particular a los «obligados tributarios» con vistas a la correcta liquidación de los impuestos. Así pues, el Modelo 720 es una obligación «tributaria» formal concebida específicamente en caso de posesión de bienes y derechos en el extranjero y que no se exige en caso de posesión de bienes y derechos en España. En consecuencia, existe una diferencia de trato fiscal derivada de la ubicación de los bienes y derechos, y no solo del régimen sancionador.

[18] Véase el asunto C-157/08, Passenheim-van Schoot, apartados 35, 36 y 40.

Por lo que respecta a las diferencias en el régimen sancionador basadas en la especificidad que se deriva de la conducta cualificada consistente en situar los bienes y derechos en el extranjero con la intención de defraudar a la Hacienda Pública, la Comisión rechaza enérgicamente la presunción de que la tenencia de bienes y derechos en el extranjero albergue el propósito de defraudar a la Hacienda Pública, tal como parecen sostener los análisis del régimen en cuestión llevados a cabo por España: la tenencia de bienes y derechos en un Estado miembro distinto de España por residentes fiscales en España es en principio el resultado del legítimo ejercicio de las libertades fundamentales del Tratado de la UE[19]. Por otro lado, los defraudadores utilizan medios muy diversos para ocultar sus prácticas fraudulentas, y en la respuesta de las autoridades españolas no se justifica por qué el ubicar bienes y derechos en el extranjero exige una reacción jurídica más severa que la prevista en los demás casos de fraude.

b) Por lo que respecta a la existencia de restricción

La Comisión desea reiterar que las disposiciones fiscales españolas analizadas imponen una obligación de información únicamente con respecto a los bienes y derechos situados en el extranjero que conlleva cargas administrativas y costes en los que no se incurre cuando el contribuyente posee activos en España. Con el fin de cumplir adecuadamente las obligaciones derivadas del Modelo, el contribuyente debe llevar un registro de sus bienes y derechos y controlar periódicamente el valor de los mismos a fin de considerar si procede presentar una nueva declaración en caso de que hayan rebasado un determinado umbral. Esta obligación puede adquirir complejidad cuando la propiedad es compartida, o en caso de cuentas en común. El contribuyente puede necesitar recurrir al asesoramiento de agentes bancarios o incluso de expertos. El sitio web de la Agencia Tributaria española dispone de una página de consultas a este respecto que contiene 47 páginas con más de 80 preguntas. Además, el contribuyente debe presentar la declaración por medios electrónicos, lo que exige disponer de las herramientas necesarias. En el caso de las personas que hayan vivido en un país distinto de España, los bienes y derechos que deben declarar pueden ser muy numerosos, por lo que cumplir con tales obligaciones puede suponer una carga onerosa.

Aunque el artículo 65, apartado 1, del TFUE, relativo a la libre circulación de capitales, autoriza a los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a los lugares donde esté invertido su capital, los Estados miembros únicamente pueden hacerlo en tanto en cuanto dichas disposiciones no constituyan *«un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63»*. En opinión de la Comisión, en el presente caso, la falta de información sobre los bienes y derechos poseídos en el extranjero no basta para determinar que la situación de los contribuyentes que invierten en España y los que invierten en el extranjero sea diferente y no comparable. En realidad, las obligaciones impuestas por el Modelo 720 no están adecuadamente concebidas para hacer frente a tales diferencias, ya que deben cumplirse a pesar de que la información pueda facilitarse a través de los instrumentos de cooperación administrativa de la UE o del EEE, ya sea automáticamente o previa petición. En consecuencia, la Comisión concluye que la razón aducida por las autoridades españolas no basta para explicar una diferencia de trato en situaciones que son comparables. La situación de quienes invierten dentro de las fronteras nacionales y quienes invierten en el extranjero es comparable. La imposición de

[19] Véanse el asunto C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, apartado 51 y el asunto C-371/10 National Grid Indus BV, apartado 84.

obligaciones formales con respecto a estos últimos entraña una restricción a la decisión de invertir fuera del territorio español.

c) Por lo que respecta a la justificación de las medidas

Como el TJUE[20] sostiene, para que una medida restrictiva esté justificada, debe respetar el principio de proporcionalidad, en el sentido de que debe ser idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzarlo.

Con el fin de justificar la medida y la proporcionalidad del régimen del Modelo 720, las autoridades españolas alegan que los instrumentos jurídicos existentes para el intercambio de información entre las autoridades tributarias de los diferentes Estados miembros de la UE o del EEE no garantizan la obtención por parte del Reino de España de información similar a la exigida en el Modelo 720.

La Comisión opina que existen medios suficientes para obtener información sobre los bienes poseídos en el extranjero a fin de liquidar los impuestos correspondientes. El intercambio automático de información establecido en las Directivas sobre cooperación administrativa[21] en vigor abarca la información relativa a los intereses percibidos por los particulares procedentes de las cuentas bancarias y otros valores, los productos de seguro de vida y los bienes inmuebles. Bien es verdad que esta vía de cooperación administrativa no da cabida a otros tipos de bienes a que se refiere el Modelo 720, principalmente las cuentas bancarias y los valores mantenidos por entidades y las acciones. No obstante, las Administraciones tributarias pueden asimismo recurrir al intercambio de información previa solicitud. Estas solicitudes pueden referirse a bienes vinculados a los intereses percibidos por los contribuyentes y notificados a través de los instrumentos de intercambio automático de información. Pueden referirse asimismo a toda información que resulte pertinente a efectos de la percepción del impuesto, incluida la relativa a los activos financieros que poseen los bancos y las acciones. En el marco de las auditorías e inspecciones se hace uso de muy diversas técnicas de investigación y se dispone de otros recursos para identificar los bienes de origen extranjero, tales como la contabilidad de los contribuyentes, sus transferencias bancarias y las disposiciones financieras sobre el control de las operaciones extranjeras o en divisas. Además, y en el curso de dichos procedimientos, las Administraciones tributarias pueden obtener pruebas de las inversiones en el extranjero, como por ejemplo el pago de impuestos extranjeros o los pagos por servicios prestados en el extranjero, incluidos los gastos por servicios jurídicos, contables, bancarios o los gastos de viaje que pueden comprobarse mediante tales instrumentos jurídicos. Aceptar lo contrario equivaldría a admitir que, antes de la introducción del Modelo 720, la Administración tributaria española había sido incapaz de liquidar impuestos en aquellos casos en que los contribuyentes mantuvieran bienes en el extranjero y no notificaran la renta correspondiente. Cabe añadir que España implementó la normativa relativa a la transparencia fiscal internacional referida a sociedades extranjeras controladas en 1995. Ello le exige ser capaz de evaluar la renta obtenida por una sociedad no residente cuyas acciones estén en posesión de un contribuyente residente. Se trata de un caso típico de activos poseídos en el extranjero. Si el legislador español introdujo esta normativa y la ha mantenido en vigor durante más de veinte años, cabría esperar razonablemente que la Administración tributaria española fuera capaz de determinar los impuestos en el caso de los activos poseídos en el extranjero.

---

20 Véase el asunto C-18/15, *Brisal*, apartado 39.

21 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.

Por último, las autoridades españolas alegan que, de no existir la obligación de información relativa a los bienes y derechos poseídos en el extranjero, no quedaría garantizado que dispusieran de los instrumentos necesarios para conocer la existencia de dichos bienes y de la renta derivada de los mismos que es preciso declarar. Es decir, que si el contribuyente no cumpliera con la obligación de información que le impone el Modelo 720, las autoridades españolas carecerían de información sobre los bienes y derechos poseídos en el extranjero y no serían capaces de liquidar los impuestos correspondientes. De ser cierto este extremo, al contribuyente le resultaría mucho más fácil simplemente eludir las obligaciones impuestas por el Modelo, dado que las autoridades fiscales no sabrían que posee bienes en el extranjero. Así, se llegaría a la conclusión de que las obligaciones impuestas a través del Modelo serían totalmente ineficaces con vistas a comprobar la propiedad real poseída por los contribuyentes en el extranjero, en caso de que dicha propiedad no fuese notificada. En ese caso, nunca se lograría el objetivo legítimo perseguido mediante la introducción de tal obligación.

c.1) Importe de las multas pecuniarias fijas por incumplir o cumplir incorrectamente la obligación correspondiente al Modelo 720

Con respecto a las alegaciones de las autoridades españolas de que el análisis sobre las sanciones aplicables y la comparación de las sanciones efectuado por la Comisión en su carta de emplazamiento es incorrecto, de que no resulta posible comparar las sanciones impuestas en virtud del régimen general de la Ley General Tributaria y las previstas en el Modelo 720, y de que estas últimas no son más onerosas, la Comisión recuerda el funcionamiento de las sanciones del Modelo 720 para compararlas a continuación con el régimen general establecido en la Ley General Tributaria.

1. No cumplimentación de la declaración

— El artículo 198.1 de la Ley General Tributaria considera infracción la no presentación de la declaración fiscal sin requerimiento previo de la Administración tributaria y la sanción correspondiente es una multa fija de 200 EUR.

— El Modelo 720 prevé en este caso una multa de 5 000 EUR por dato con un mínimo de 10 000 EUR: este importe mínimo es 50 veces superior al previsto en la sanción contemplada en el artículo 198.1 de la Ley General Tributaria.

2. Presentación extemporánea de la declaración, sin requerimiento previo de las autoridades tributarias

— El artículo 198.2 de la Ley General Tributaria contempla este caso y establece que las multas serán la mitad de las previstas en el artículo 198.1: o sea, una multa fija de 100 EUR.

— El Modelo 720 establece 100 EUR por dato, con un importe mínimo de 1 500 EUR. Es decir, el importe mínimo es 15 veces superior al previsto en la sanción contemplada en el artículo 198.2 de la Ley General Tributaria.

En este último caso, la Administración tributaria ha recibido información del contribuyente, por lo que no ha habido una ocultación que justifique la aplicación de sanciones más elevadas. La jurisprudencia citada anteriormente[22] considera injustificado aplicar procedimientos más onerosos, en el caso de los bienes poseídos en el extranjero, cuando la Administración disponga de elementos que le permitan solicitar la cooperación

[22] Véase el asunto C-157/08, Passenheim-van Schoot, apartados 74 y 75.

de otros Estados miembros para la correcta liquidación del impuesto. Así ocurre en el presente caso, en el que, a pesar de la presentación extemporánea de la declaración, puede solicitarse asistencia internacional para comprobar el contenido de la misma.

3 Declaración inicial incompleta, inexacta o con datos falsos, pero corregida de forma voluntaria fuera de plazo, sin requerimiento previo de las autoridades tributarias

— El artículo 198.2 de la Ley General Tributaria es aplicable en este caso, ya que se trata de la presentación extemporánea de una declaración correcta. La multa es de 100 EUR.

— El Modelo 720 establece 100 EUR por dato, con un mínimo de 1 500 EUR. Dicho importe mínimo es 15 veces superior al previsto en el artículo 198.2 de la Ley General Tributaria, aunque no exista ocultación que justifique sanciones más elevadas.

4 Cumplimentación incompleta, inexacta o con datos falsos de la declaración

— El artículo 199.1 de la Ley General Tributaria considera una infracción la presentación incompleta, inexacta o con datos falsos. La multa impuesta en el artículo 199.2 de la Ley General Tributaria es de 150 EUR.

En este caso, la Administración española considera aplicable el artículo 199.5 de la Ley General Tributaria. Sin embargo, esta última disposición se refiere a requerimientos individualizados (no es el caso del Modelo 720, que impone una obligación general de presentar un formulario de declaración) o a declaraciones exigidas de conformidad con los artículos 93 y 94 de la Ley General Tributaria. Sin embargo, el Modelo 720 no se basa en estas últimas disposiciones, sino en la disposición adicional 18 de la Ley General Tributaria. Así, las infracciones al Modelo 720 no son equivalentes a las descritas en el artículo 199.5, sino a aquellas que figuran en el artículo 199.2.

— El Modelo 720 establece 5 000 EUR por dato, con un mínimo de 10 000 EUR. Esta sanción es 66,66 veces superior a la multa impuesta con arreglo al artículo 199.2 de la Ley General Tributaria.

De nuevo, la declaración presentada ofrece datos que permiten el recurso a instrumentos de cooperación administrativa de la UE o del EEE, por lo que no se justifica la imposición de unas sanciones más elevadas.

c.2) Bienes y derechos situados en el extranjero, no declarados o declarados fuera de plazo, asimilados a ganancias patrimoniales no justificadas y sujetos a imposición sin plazo de prescripción alguno

La Comisión se ve obligada a rechazar los argumentos a favor de la inexistencia de prescripción prevista en el régimen del Modelo 720 en relación con los bienes y derechos no declarados o declarados fuera de plazo y basada en el hecho de que la única forma de disponer de información sobre los bienes y derechos poseídos en el extranjero es obtenerla del contribuyente a través del Modelo 720. Ya se ha abordado la cuestión de las diversas fuentes de información a disposición de la Administración tributaria.

Por otro lado, si bien el TJUE[23] acepta una norma según la cual «*se aplica un plazo más largo en el caso de los bienes poseídos en otro Estado miembro*», no puede deducirse de dicha afirmación la aceptación de la inexistencia de prescripción. Un «plazo más largo» no puede interpretarse en el sentido de la inexistencia de dicho plazo, o en el sentido de un plazo suficientemente largo como para atenuar las consecuencias del paso del tiempo.

Por lo que respecta a los supuestos en los que no se aplica prescripción alguna, como el genocidio y otros delitos penales similares, o el terrorismo, se trata de hechos jurídicos que implican las formas más graves de violación de los derechos humanos, que no se dan en los casos de fraude, elusión o evasión fiscales; en el caso alegado de las relaciones paterno-filiales, los expertos aluden al contenido vital de dichas relaciones, que no puede encontrarse en las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes. Cabe añadir que la deuda concreta en concepto de pensiones alimenticias de los progenitores sí que prescribe, tal como se contempla en el artículo 1 966 del Código Civil español.

c.3) Importe de la multa pecuniaria proporcional

La Comisión opina que la multa pecuniaria proporcional del 150 % vinculada a la no declaración de los bienes y derechos poseídos en el extranjero es desproporcionada y muy superior al importe de los recargos aplicados en el caso general de presentación extemporánea de una declaración fiscal. El hecho de que dichos recargos no constituyan multas carece de pertinencia. En cualquier caso, siempre es posible comparar las consecuencias jurídicas derivadas de un hecho equivalente, es decir, la presentación extemporánea de la declaración fiscal.

En caso de presentación extemporánea de la declaración fiscal, dichas consecuencias son el retraso en el pago de los impuestos; por lo que respecta al Modelo 720, la multa se aplica en caso de presentación extemporánea de una declaración formal. El comportamiento básico es el mismo en ambos casos: el cumplimiento extemporáneo; el hecho de que el objeto de la obligación difiera (pago de un impuesto en el primer caso y obligación de información en el caso del Modelo 720) exige medir el tipo de reacción jurídica y su proporcionalidad. En el caso general, la obligación material de pagar un impuesto, no se imponen sanciones sino recargos de hasta un 20 %; en el caso del Modelo 720, aunque sea una mera obligación formal, se imponen sanciones por un importe de hasta el 150 % de la deuda tributaria. Estas diferencias demuestran el carácter desproporcionado del régimen jurídico objeto de análisis. La multa es tanto más desproporcionada cuanto que se observa que, en el primer caso, el hecho jurídico es el cumplimiento extemporáneo de una obligación material de pago de un impuesto, mientras que, en el segundo, es el cumplimiento extemporáneo de una mera obligación formal de declaración de la existencia de bienes y derechos poseídos en el extranjero, sin una obligación de pago de un impuesto.

Esta desproporción resultante tampoco puede justificarse por la incapacidad de la Administración tributaria de ejercer su soberanía fiscal fuera del territorio nacional, por las razones ya expuestas en relación con el actual marco jurídico para la obtención de información de otras Administraciones tributarias de la UE o del EEE.

Por último, no puede admitirse que, a efectos de apreciación de la proporcionalidad de la reacción jurídica en el marco del régimen del Modelo 720, no sea posible agregar la deuda tributaria, los intereses devengados y la sanción impuesta, alegando que se trata de

[23] Véase el asunto C-157/08, Passenheim-van Schoot, apartado 86.

tres conceptos de naturaleza diferente que persiguen objetivos distintos: el pago de un impuesto, la indemnización por el impago en el momento fijado y la imposición de sanciones, respectivamente. Una vez más, la Comisión considera que el carácter desproporcionado del régimen se deriva del mero hecho de vincular la no presentación de una declaración formal –y no el impago de impuestos– con una suma de cuota, intereses y sanciones que puede ser superior al valor de los bienes afectados.

Llegados a este punto, la Comisión considera pertinente describir el funcionamiento de las sanciones en este caso particular, cuando existe un riesgo de perjuicio a la Hacienda Pública a causa de la no presentación de información sobre los bienes y derechos mantenidos en el extranjero. En dicho caso, se presume que tales bienes y derechos no notificados corresponden a ganancias patrimoniales no justificadas. Así pues, el régimen considera que el contribuyente no ha pagado impuestos. En este contexto jurídico, es preciso establecer la comparación con el caso de impago de impuestos en un contexto puramente nacional.

Con arreglo al artículo 191 de la Ley General Tributaria, constituye infracción el dejar de ingresar dentro del plazo establecido la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo. La multa asciende al 50 % de la cuantía no ingresada. En caso de que la deuda tributaria sea superior a 3 000 EUR y de que exista ocultación, o cuando se haya utilizado falsa documentación o se haya falseado la contabilidad, la multa se incrementa hasta 25 puntos porcentuales en el caso de infracciones reiteradas, y otros 25 puntos porcentuales en el caso de perjuicio para la Hacienda Pública. El importe máximo es del 100 %. Este porcentaje se incrementa en caso de utilización de medios fraudulentos hasta un 150 %.

En el régimen del Modelo 720, la infracción existe cuando el contribuyente no cumplimenta en el plazo establecido la declaración en que se hacen constar los bienes y derechos mantenidos en el extranjero. Existe una presunción de ganancias patrimoniales no justificadas por un importe equivalente al valor de los activos. Se supone que dicho importe debería haberse incluido en el impuesto sobre la renta o en la declaración del impuesto sobre sociedades. La multa representa el 150 % de la deuda tributaria correspondiente. Así, se impone una multa similar a la existente en caso de utilización de medios fraudulentos en una situación interna. Como consecuencia de ello, la inversión en el extranjero se asimila a una inversión por medios fraudulentos en todos los casos aunque se haya realizado en el ejercicio de las libertades fundamentales del Tratado de la UE.

Este caso ilustra con claridad el carácter desproporcionado del régimen. El retraso en la obligación de cumplimentar una declaración formal da lugar a una presunción de no declaración de la renta y de impago del impuesto correspondiente. Lo anterior se aplica aun cuando no existe ocultación. La normativa española prevé asimismo el caso general de ganancias patrimoniales no justificadas cuando la propiedad de los bienes y derechos poseídos en España no se corresponde con la renta declarada. En este último caso, la multa es del 50 % y puede aumentar hasta el 100 %, es decir, un porcentaje muy inferior para un caso similar. Además, en el caso del Modelo 720, no existe ocultación sino un mero retraso en la cumplimentación de la declaración.

En resumen, la Comisión concluye que las medidas analizadas restringen las libertades fundamentales consagradas en el TFUE. Aunque estas restricciones podrían estar justificadas por la necesidad de prevenir el fraude, el abuso y la evasión fiscales o de garantizar la eficacia de los controles fiscales, existen pruebas de que, tal como han sido concebidas y aplicadas, incumplen el principio de proporcionalidad. La Comisión no

cuestiona que pueda ser conveniente facilitar a la Administración tributaria información pertinente con vistas a la liquidación de los impuestos derivados de los bienes y derechos poseídos en el extranjero, pero considera que su aplicación general va más allá de lo necesario para alcanzar tal objetivo. La Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa entre las autoridades competentes de los Estados miembros *«puede ser invocada por un Estado miembro con el fin de controlar si se han efectuado pagos en otro Estado miembro, o bien de conseguir cualquier otra información útil cuando la introducción correcta del impuesto sobre la renta deba tener en cuenta dichos pagos e informaciones*[24]». El hecho de que, de forma transitoria, los instrumentos en vigor puedan no tener efecto sobre los Estados miembros que practican el secreto bancario ya ha sido rechazada por el Tribunal como justificación válida: *«Por consiguiente, la imposibilidad de solicitar una colaboración de esta índole no puede justificar la no aplicación de una ventaja fiscal a los rendimientos obtenidos en tales Estados*[25]». En este contexto, la Comisión considera que resulta desproporcionado e injustificado establecer sanciones más elevadas en caso de no presentación de información sobre los bienes y derechos poseídos en el extranjero que en caso de incumplimiento de obligaciones formales similares de carácter interno.

También puede recurrirse a la jurisprudencia a la hora de argumentar sobre la desproporción de dicho régimen sancionador, que impone la obligación de tributar únicamente cuando el contribuyente no informa sobre los bienes y derechos que posee en el extranjero. Es decir, el hecho de no comunicar la existencia de bienes y derechos situados en el extranjero se equipara a la evasión o elusión de impuestos por el contribuyente. En efecto, el régimen del Modelo 720 no ha sido concebido de forma específica para afrontar únicamente los casos de elusión o evasión fiscales. Tal como ya declaró el TJUE[26]: *«dicha disposición no tiene por objeto específico denegar la aplicación de una ventaja fiscal a los montajes puramente artificiales cuya finalidad sea eludir la normativa tributaria sueca, sino que se refiere de manera general a cualquier situación en la que, por el motivo que sea, la transmisión a muy bajo precio se realice a favor de una sociedad constituida con arreglo a la legislación de otro Estado miembro en la cual participa el cedente o de una filial de dicha sociedad en el Reino de Suecia. [...]Sin embargo, una presunción general de evasión o de fraude fiscales no puede basarse en el hecho de que la sociedad cesionaria o su matriz esté establecida en otro Estado miembro ni tampoco justificar una medida fiscal que menoscabe el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado.»*. A los presentes fines, ha de tenerse en cuenta que el régimen sancionador del Modelo 720 se aplica con independencia de que el contribuyente cumpla con su obligación de pagar los impuestos sobre la renta obtenida de los bienes y derechos que posee en el extranjero, y por el mero hecho de no presentar la información a su debido tiempo, como si de la posesión de bienes y derechos fuera del territorio español se dedujera en general la existencia de fraude o evasión fiscales. Este contexto jurídico se ve agravado por el hecho de que las sanciones son incluso mayores que las impuestas en un contexto nacional cuando el sujeto pasivo incurre realmente en fraude fiscal; por lo que respecta a la multa del 150 % sobre las ganancias patrimoniales no justificadas asociadas a la comunicación extemporánea de los bienes y derechos poseídos en el extranjero, dicha sanción es equivalente a la impuesta en caso de fraude dentro del país cometido a través de medios fraudulentos.

---

[24] Véase el asunto C-334/02 *Comisión/Francia*, apartado 31.
[25] Véase el asunto C-334/02 *Comisión/Francia*, apartado 32.
[26] Véase el asunto C-436/00 X e Y, apartados 61 y 62.

VI. Conclusiones

La Comisión Europea considera que la normativa española infringe la libre circulación de personas (artículo 21 del TFUE), la libre circulación de trabajadores (artículo 45 del TFUE y artículo 28 del Acuerdo EEE), la libertad de establecimiento (artículo 49 del TFUE y artículo 31 del Acuerdo sobre el EEE), la libre prestación de servicios (artículo 56 del TFUE y artículo 36 del Acuerdo sobre el EEE) y la libre circulación de capitales (artículo 63 del TFUE y artículo 40 del Acuerdo sobre el EEE), en la medida en que establece un régimen de declaración fiscal en el marco del Modelo 720 que parece discriminatorio y desproporcionado a la luz de la jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia, y, en particular al imponer:

- multas pecuniarias fijas por incumplimiento de las obligaciones de información del Modelo 720 en lo que se refiere a los bienes y derechos poseídos en el extranjero o por la presentación extemporánea de este último superiores a las establecidas en el régimen general para infracciones similares reguladas en la Ley General Tributaria;

- la tributación de las ganancias patrimoniales no justificadas como consecuencia de la falta de información en el Modelo 720 sobre los bienes y derechos poseídos en el extranjero o de la mera presentación extemporánea de la información que figura en el Modelo 720 sobre dichos bienes y derechos, junto con la negación de la prueba de que la propiedad de los activos se mantiene desde un determinado ejercicio fiscal que ha prescrito; y

- una multa pecuniaria proporcional sobre las ganancias patrimoniales no justificadas asociadas a los bienes y derechos que no se comuniquen en el Modelo 720 o se comuniquen en el marco de una presentación extemporánea del Modelo 720.

POR TODO LO CUAL

LA COMISIÓN EUROPEA,

después de haber ofrecido al Reino de España la posibilidad de presentar sus observaciones, por carta de emplazamiento de 20 de noviembre de 2015 [SG(2015) D/13435), C(2015) 7995] y teniendo en cuenta la respuesta del Gobierno español de 29 de febrero [ref. Ares (2016)/1098642],

EMITE EL SIGUIENTE DICTAMEN MOTIVADO

de conformidad con lo dispuesto en el artículo 258, párrafo primero, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea:

- al establecer multas pecuniarias fijas por incumplimiento de las obligaciones de información en virtud del Modelo 720 en lo que se refiere a los bienes y derechos poseídos en el extranjero o por la presentación extemporánea de este último superiores a las impuestas en el régimen general para infracciones similares reguladas en la Ley General Tributaria y que son desproporcionadas;

- al establecer la tributación de las ganancias patrimoniales no justificadas como consecuencia de la falta de información en el Modelo 720 sobre los bienes y derechos poseídos en el extranjero o de la mera presentación extemporánea de la información del Modelo 720 sobre dichos bienes y derechos junto con la negación de la prueba de que la propiedad de los activos se mantiene desde un ejercicio fiscal que ha prescrito; y

- al establecer una multa pecuniaria proporcional sobre las ganancias patrimoniales no justificadas asociadas a los bienes y derechos que no se comuniquen en el Modelo 720 o se comuniquen en el marco de una presentación extemporánea del Modelo 720 que es desproporcionada,

el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21, 45, 49, 56 y 63 del TFUE y los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el EEE.

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 258, párrafo primero, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, la Comisión invita al Reino de España a que adopte las medidas requeridas para ajustarse al presente dictamen motivado en un plazo de dos meses a partir de la recepción del mismo.

Hecho en Bruselas, el 15.2.2017

Por la Comisión

Pierre MOSCOVICI
Miembro de la Comisión

AMPLIACIÓN CERTIFICADA CONFORME
Por el Secretario General,

P.O.

Jordi AYET PUIGARNAU
Director de la Secretaría
COMISIÓN EUROPEA