

El polémico Modelo 720 o la obligación de declarar bienes en el extranjero

La obligación de informar sobre bienes en el extranjero: una manifiesta vulneración del Derecho de la Unión Europea.

Por Jorge Sánchez

Director Fiscalidad Internacional

MONTERO | ARAMBURU ABOGADOS

Son numerosos y de variada índole los motivos de oposición que se plantean frente a la obligación de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero (más conocida como “Modelo 720”), que incumbe a personas y entidades residentes en territorio español. Se alega, en todos los casos con fundamento, desproporcionalidad en el régimen sancionador, que puede conducir a la imposición de sanciones incluso superiores al valor del bien; duplicidad en el suministro de información que ya debe incluirse en otras declaraciones o facilitarse al Banco de España; extralimitación reglamentaria al imponer la obligación de presentar telemáticamente la declaración; vulneración de los principios constitucionales de seguridad jurídica y capacidad contributiva, al conducir a la imprescriptibilidad de la obligación tributaria y permitir la imposición de sanciones sobre rentas presuntas...

Entre los defectos de esta norma, reviste especial importancia **su patente colisión con varios principios fundamentales de la UE**. En primer lugar, la obligación de declarar bienes situados en el extranjero vulnera el principio de libre circulación de capitales recogido en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), y que se aplica incluso en las relaciones con terceros Estados fuera de la UE. **La norma restringe la circulación de capitales al discriminar a los residentes en España con activos en el extranjero frente a quienes localizan esos mismos activos en el territorio nacional**, pues impone a los primeros una carga formal de declaración – sujeta a sanciones especialmente gravosas en caso de error u omisión- inexistente para quienes concentran todo su patrimonio dentro de nuestras fronteras.

Esta restricción **no puede ampararse en la necesidad de prevenir el fraude fiscal o el blanqueo de capitales**, como argumenta la Administración, ya que se establece con alcance general y resulta desproporcionada e injustificada para dicho propósito. Las autoridades españolas pueden perfectamente obtener por otros medios la información que exige a través del Modelo 720. En efecto, en el ámbito de la UE existen mecanismos que permiten comprobar la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes españoles sobre sus activos en otros Estados miembros, como la Directiva 2011/16/UE sobre asistencia mutua en materia tributaria. En particular, en los casos de cuentas corrientes y otros activos financieros generadores de intereses, el suministro de información sobre los rendimientos extranjeros de los residentes en España es automático en el ámbito cubierto tanto por la Directiva de Fiscalidad del Ahorro como por los acuerdos sobre medidas equivalentes a ésta (**Unión Europea y territorios dependientes, como las Islas del Canal, la Isla de Man, Gibraltar, y varias islas del Caribe, San Marino, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y Suiza**). La libre circulación de capitales resulta también vulnerada en el caso de activos financieros situados en EE.UU., una vez ha entrado en vigor el Acuerdo FATCA entre EE.UU. y España.

La obligación de declaración infringe también, en el ámbito de la Unión Europea, la libertad de prestación de servicios garantizada por el artículo 56 del TFUE. Así, constituye un obstáculo para los bancos extranjeros que ofrecen sus servicios en España y para los proveedores del resto de bienes y servicios objeto de la declaración. **Los residentes en España se ven disuadidos de abrir cuentas en el extranjero o realizar inversiones en otro tipo de activos**, dado que, como se ha mencionado, deberán asumir la obligación de presentar una declaración tributaria compleja, de preparación laboriosa y, probablemente, contratando para ello a un asesor fiscal. Nuevamente, esta discriminación no tiene como justificación aceptable, en el marco del tratado europeo, la necesidad de establecer controles fiscales adicionales.

Adicionalmente, la norma vulnera la libertad de establecimiento establecida en el artículo 49 del TFUE. En efecto, coloca en una situación discriminatoria a los nacionales de otros Estados miembros que

han trasladado su residencia a España, manteniendo bienes en el extranjero, sin que tal discriminación sea justificable.

La Comisión Europea ha abierto una investigación formal tras recibir varias denuncias al respecto, y ha concluido ya, con carácter preliminar, que la normativa española podría contravenir el Derecho de la UE, al menos en lo relativo a la imprescriptibilidad del derecho de la administración a regularizar la situación tributaria del contribuyente, y probablemente en cuando a la falta de proporcionalidad entre el régimen sancionador específico asociado a la falta de presentación, o a la presentación fuera de plazo del Modelo 720, y las sanciones previstas para infracciones generales por falta de presentación de declaraciones de IRPF. En consecuencia, la Comisión continuará su investigación y anuncia ya su intención de incoar de un procedimiento formal de infracción al respecto frente a España.

En paralelo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha dictado de forma reiterada y continuada en el tiempo sentencias que ponen de manifiesto vulneraciones de las libertades fundamentales de la Unión en supuestos sin duda extrapolables a la situación que se plantea en España. < 0> **Entre la jurisprudencia más reciente**, es especialmente relevante la Sentencia de 6 de junio de 2013, Comisión / Bélgica, Asunto C-383/10, por su efecto indirecto en España. El Tribunal analiza la norma del impuesto sobre la renta belga que establece una exención de tributación para los intereses pagados sobre ciertos depósitos por bancos belgas, mientras impide aplicar la misma exención a los pagos de intereses realizados por bancos sin establecimiento en Bélgica. El TJUE concluye que la norma belga vulnera la libertad de prestación de servicios al restringir ésta, de forma injustificada y desproporcionada, para los belgas titulares de depósitos bancarios en el extranjero, con el argumento de alcanzar un mayor control fiscal. El Derecho Comunitario derivado, y en particular las Directivas que hemos citado anteriormente, ofrecen al gobierno belga medios suficientes para acometer tal lucha contra el fraude. Al igual que señalamos en el caso español, quizá quepa concluir que la norma belga vulnera también la libertad de circulación de capitales, aunque el TJUE rechazó considerar esa cuestión, pese a ser relevante por sus efectos en el ámbito extracomunitario.

La investigación emprendida por la Comisión probablemente **culminará en una demanda ante el TJUE**, y una posterior condena a España, si antes no se ha modificado la norma. Tanto su contradicción con el Derecho de la UE como su posible colisión con varios principios del ordenamiento jurídico doméstico auguran a esta abusiva norma un futuro corto, al menos en su configuración actual.