

MASTER EN ABOGACÍA

FACULTAD DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE LEÓN

Curso 2019/2020



**MODELO 720: LA TRIBUTACIÓN DE LOS BIENES Y DERECHOS
SITUADOS EN EL EXTRANJERO COMO INSTRUMENTO DE
LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL**

**MODEL 720: THE TAXATION OF ASSETS AND RIGHTS LOCATED
ABROAD. INSTRUMENT OF FIGHT AGAINST TAX FRAUD**

Realizado por la alumna D^a Andrea Álvarez Pérez

Tutorizado por Dra. María Teresa Mata Sierra

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	5
OBJETIVOS.....	7
METODOLOGÍA.....	8
RESUMEN.....	9
ABSTRACT.....	9
CONSIDERACIONES INICIALES.....	10
CAPÍTULO PRIMERO.....	12
I. MODIFICACIÓN LEGISLATIVA.....	12
II. CONTENIDO DE LA OBLIGACIÓN Y RÉGIMEN SANCIONADOR.....	14
1. Contenido subjetivo de la obligación recogida en la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero.....	14
2. Contenido objetivo de la obligación.....	18
A. La obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero.....	19
B. La obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero.....	20
C. La obligación de información sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.....	22
D. Presentación del modelo 720.....	23
3. Régimen sancionador.....	24
A. Ejemplos reales de sanciones a los contribuyentes por no presentar el modelo 720.....	27
B. Jurisprudencia contraria al régimen sancionador del modelo 720.....	28
4. Consultas vinculantes a la DGT sobre el modelo 720.....	31
5. Imprescriptibilidad asociada a la falta de presentación del modelo 720.....	34
CAPÍTULO SEGUNDO. EL MODELO 720 Y EL DERECHO COMUNITARIO	39
I. EL DICTAMEN DE LA COMISIÓN EUROPEA.....	39

II. SITUACIÓN ACTUAL DEL PROCEDIMIENTO DE LA UE SOBRE EL MODELO 720.....	44
1. Posibles consecuencias derivadas de la impugnación del modelo 720	45
CONCLUSIONES	49
BIBLIOGRAFÍA	51
ANEXO I.....	54

ABREVIATURAS

Art. / Arts.	Artículo/ Artículos
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
BOE	Boletín Oficial del Estado
CE	Constitución Española
FACTA	Foreign Account Tax Compliance Act
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LIRPF	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.
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
Núm.	Número
Orden HAP	Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición

adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación

p /pp.	Página/ páginas
ss.	Siguientes
TEAC	Tribunal Económico - Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico – Administrativo Regional
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

OBJETIVOS

El objetivo del presente Trabajo de Fin de Máster (en adelante, TFM) es realizar un estudio del impacto que ha tenido para los obligados tributarios, la entrada en vigor de la Disposición Adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria², que introdujo la obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero a través del modelo 720 de la declaración de la renta; particularmente en lo referente a los sujetos obligados y contenido de la obligación.

Para ello, se examina el régimen sancionador característico de esta obligación de declarar bienes y derechos situados en el extranjero, y la opinión de la doctrina tributaria nacional al respecto. Asimismo, también es objeto de análisis la imprescriptibilidad tributaria derivada del régimen sancionador y las graves consecuencias que acarrea para los contribuyentes, suponiendo una vulneración de principios constitucionales tributarios.

Ha sido de gran relevancia el análisis de las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) sobre dudas planteadas por los contribuyentes en el seno de la aplicación del modelo 720 y la jurisprudencia de los Tribunales Económico Administrativos, que empieza a mostrarse contraria a las sanciones impuestas por la indebida presentación del modelo 720.

El último elemento objeto de estudio ha sido la denuncia interpuesta por un despacho de abogados ante la Comisión Europea, que ha desembocado en la elaboración de un Dictamen por parte de esta institución. Debido a la negativa de España a retirar esta obligación de declarar los bienes en el extranjero, la Comisión ha interpuesto una denuncia contra España ante el TJUE por la vulneración de principios fundamentales del Derecho comunitario europeo.

Finalmente, cabe reseñar que debido a la actualidad de la materia y concretamente, a la denuncia interpuesta por la Comisión, para la correcta elaboración del trabajo ha sido necesario estar especialmente pendientes de las constantes actualizaciones acaecidas durante el desarrollo del trabajo.

²BOE núm. 302 de 18 de diciembre de 2003.

METODOLOGÍA

Para conseguir los objetivos, se ha dividido el trabajo en dos grandes bloques. Por un lado, el contenido objetivo y subjetivo de la obligación de declarar bienes y derechos situados en el extranjero; y por otro lado, las consecuencias que ha traído consigo la implantación de la obligación.

Escogimos la temática de este trabajo debido a la actualidad del mismo. El fraude fiscal es una gran preocupación para la sociedad y de ahí que sea siempre un tema recurrente y en boga. Debido a la denuncia interpuesta por la Comisión Europea ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), a la hora de realizar este trabajo hemos tenido que estar constantemente pendientes de las notas de prensa de la Comisión y de los medios de comunicación, para no perder ninguna novedad al respecto.

Comenzando por el primer bloque, procedimos a estructurarlo en varios epígrafes: motivación de la reforma legislativa, contenido objetivo y subjetivo de la obligación, régimen sancionador, imprescriptibilidad tributaria y consultas vinculantes de la DGT.

El segundo bloque, está conformado por el Dictamen elaborado por la Comisión Europea y la denuncia interpuesta por este mismo organismo ante el TJUE.

Para la obtención de la información, hemos trabajado con distintas fuentes: manuales, revistas, monografías, tesis, aportaciones a Congresos, páginas oficiales de los principales organismos a los que hacemos referencias, etc.

Asimismo, también hemos consultado jurisprudencia del TJUE, así como las Consultas vinculantes de la DGT, Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos y Sentencias del TS.

Una vez recopilada la información, se pasó a la elaboración del trabajo, contando con las oportunas correcciones por parte de las tutoras y las consiguientes modificaciones.

RESUMEN

El presente trabajo tiene como fin el estudio de la obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero, que recoge la Disposición Adicional 18º de la LGT, con el fin de combatir el fraude fiscal. Para ello, se analizan los ámbitos subjetivo y objetivo de la obligación, así como el régimen sancionador aplicable en caso de incumplimiento de la obligación. Finalmente se examina el informe de la Comisión Europea contra la mencionada declaración, por ser contraria al ordenamiento jurídico comunitario y las consecuencias que puede acarrear para el Estado Español.

Palabras clave: obligación de declarar bienes y derechos – disposición adicional 18º - Comisión Europea – combatir fraude fiscal – régimen sancionador.

ABSTRACT

The purpose of this work is to study the obligation to declare the assets and rights affected abroad, which includes Additional Provision 18 of the General Tax Law, in order to combat tax fraud. To do this, analyze the subjective and objective problems of the obligation, as well as the applicable penalty regime in case of breach of the obligation. Finally, the report of the European Commission is examined against the aforementioned declaration, as it is contrary to the community legal order and the consequences that may have for the Spain.

Key words: obligation to declare the assets and rights - Additional Provision 18 of the General Tax Law - European Commission – Fighting Tax fraud -

I. CONSIDERACIONES INICIALES

Dentro del contexto de globalización y crisis económica, la Administración Tributaria, ante el inminente descenso de ingresos del Erario público se planteó las posibles soluciones al problema, optando por dos vías: la subida de los impuestos principales y la lucha contra el fraude fiscal³.

Por fraude fiscal se entiende toda vulneración de la norma tributaria que constituya una infracción administrativa y una disminución de ingresos a la Hacienda Pública, en forma de evasión de impuestos o de cualquier otra irregularidad que tenga como consecuencia un beneficio ilícito o no declarado, con consecuencias fiscales⁴. Es importante no confundirlo con la evasión fiscal regulada en el art. 16 de LGT⁵, bajo el título de “simulación”, ni tampoco con la elusión fiscal. La evasión fiscal hace referencia a la ocultación de ingresos o de información con la finalidad de pagar menos impuestos. Por contra, la elusión fiscal⁶ alude a aquellas actuaciones que aprovechan los vacíos legales para obtener ventajas fiscales.

Una de las principales medidas que se adoptaron para poner fin al fraude fiscal fue otorgar la oportunidad a los obligados tributarios de declarar todos aquellos activos que tuviesen ocultos, en lo que se conoció como la *Amnistía fiscal* de 2012. A estos efectos, se aprobó el Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público⁷, cuya Disposición Adicional Primera reguló la *Declaración Tributaria Especial*⁸,

³GARCÍA CARACUEL, M., “La obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero como instrumento de lucha contra el fraude fiscal”, *Revista Derecho & Sociedades*, núm. 43, 2014, pp. 449 – 460.

⁴ZAPATA GARCÍA, M.P., “Lucha contra el fraude fiscal: ¿cualquier medio es válido? Modelo 720 y la vulneración del derecho de la UE”, *Revista de Estudios Europeos*, núm. 17, 2018, pp. 339-350.

⁵ Señala el art. 16 de la LGT que: “1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración Tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios”.

⁶ Christine Lagarde, Directora del FMI, ha destacado que la corrupción y la evasión fiscal son los grandes desafíos de la Economía global. Asimismo, recuerda que la evasión fiscal “mayor deuda pública y menos inversión en educación, sanidad y otros servicios públicos. Significa más desigualdad, porque los más vulnerables son los más afectados por la fuerte caída del gasto social”.

⁷ BOE núm. 78 de 31 de marzo de 2012, páginas 26860 a 26875.

⁸ “1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar la declaración prevista en esta disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición.

permitiendo declarar los bienes y derechos no declarado con anterioridad, hasta el 30 de noviembre de ese mismo año, tributando al 10%, sin sanciones, intereses ni recargos.

El Tribunal Constitucional (en adelante, TC) declaró inconstitucional esta Disposición Adicional en su Sentencia 73/2017 de 7 de junio. El Alto Tribunal fundamentó que esta “amnistía fiscal” no podía desarrollarse por un Real Decreto, ya que suponía una “*alteración sustancial del modo de reparto de la carga tributaria*” y, por lo tanto, “*no puede aplicarse la excepción del art. 86.1 CE*” que establece la posibilidad de dictar Reales Decretos Ley en caso de extraordinaria y urgente necesidad.⁹

Uno de los efectos principales de la globalización es que los bienes ya no se hallan en un único lugar conocido, sino que cada vez surgen más empresas que carecen de sede fiscal y obtienen beneficios en distintos Estados¹⁰; es por ello que se ha hecho especialmente necesario el intercambio de información entre países, siendo ésta una de las principales formas de combatir el fraude fiscal.

La Administración Tributaria para aquellos supuestos en los que la información no es suficiente, decidió crear una obligación específica, la de declarar los bienes y

2. Las personas y entidades previstas en el apartado 1 anterior deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10 por ciento.

El cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos”.

Junto con esta declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos”.

⁹ Conforme al art. 86 de la CE, se determinan una serie de límites a la potestad de elaborar un Real Decreto Ley, y estos son: “extraordinaria y urgente necesidad, convalidación en un plazo de 30 días por parte del Congreso de los Diputados, y no puede afectar a materias esenciales del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I de la Constitución (CE), al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general. En materia tributaria, entre los derechos y deberes constitucionales se encuentra, en el artículo 31 CE, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de tributos. Asimismo, el TC en su Sentencia 73/2017, entendió que la amnistía fiscal afectado al IRPF y al IS, que son “piezas básicas del sistema tributario” En segundo lugar, se apunta que esta “declaración tributaria especial” afectaba a elementos esenciales del tributo al condonarse parcialmente la obligación tributaria principal. Por último, al considerar tanto la naturaleza como el alcance de la regulación impugnada, se concluye que la medida enjuiciada presenta consecuencias muy relevantes, toda vez que, tras esta peculiar regularización, las rentas pasaban a ser consideradas como declaradas a todos los efectos.

¹⁰ HERRERO DE LA ESCOSURA, P., La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional. En: M. ABAD FERNÁNDEZ, *Medidas contra el fraude fiscal internacional, Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica*. Oviedo, 2016, p. 18.

derechos situados en el extranjero, manifestada en el Modelo 720¹¹ de la declaración de la renta, reconocida en la Disposición Adicional 18º de la LGT.

CAPÍTULO PRIMERO. LA ENTRADA EN VIGOR DE LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR LOS BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO Y LAS CONSECUENCIAS DE SU INCUMPLIMIENTO

I. LA MODIFICACIÓN LEGISLATIVA EFECTUADA POR LA LEY 7/2012

La creciente preocupación por combatir el fraude fiscal¹² ha tenido como principal consecuencia la búsqueda por parte de los Estados de medidas que pongan fin a esta práctica. Es por ello que en nuestro país se ha introducido la obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero a través del modelo 720.

Esta obligación fue incorporada por la 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 fraude¹³; que introdujo la Disposición Adicional 18 en la LGT¹⁴. En la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012 se deja patente la necesidad de crear la mencionada obligación pues *“La realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca”*.

¹¹ Los responsables de la Agencia Tributaria se refieren en ocasiones como referente de esta obligación, a la Foreign Account Tax Compliance Act (FACTA), aprobada en 2010 por los Estados Unidos, que establece la obligación de declarar aquellas cuentas y depósitos de más de 50.000 dólares de ciudadanos americanos a cargo de las entidades financieras no residentes

¹² En una encuesta realizada por el CIS en el año 2016, el problema que más preocupa a los españoles después del paro y la corrupción, es el fraude fiscal. Según la AEAT, en España se recaudaron en la lucha contra el fraude fiscal en 2016, un 4,8 % que en años anteriores.

¹³ BOE núm. 261 de 30 de octubre de 2012, páginas 76259 a 76289.

¹⁴ BOE núm. 302 de 18 de diciembre de 2003.

Asimismo, con anterioridad a esta norma tributaria, se puede encontrar en la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal¹⁵, otra referencia a la lucha contra el fraude *“Frente a los comportamientos defraudatorios, la actuación de los poderes públicos debe encaminarse no sólo a la detección y regularización de los incumplimientos tributarios, sino también, y con mayor énfasis si cabe, a evitar que estos incumplimientos se produzcan, haciendo hincapié en los aspectos disuasorios de la lucha contra el fraude, al tiempo que se favorece el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias”*.

Esta obligación de declaración de los bienes y derechos situados en el extranjero también se ha desarrollado en los artículos 42 bis, 42 ter y 54 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos¹⁶ (en adelante, RGGIT).

Finalmente, es la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la Disposición Adicional 18 de la LGT y la que determina el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación¹⁷.

Pese a que estos preceptos asienten el régimen jurídico aplicable a esta figura, la obligación de declarar los bienes en el extranjero ya existía en nuestro ordenamiento jurídico tributario. Así se reconocía en la LIRPF¹⁸, LIS¹⁹ y en el IP²⁰. En concreto

Art. 2 LIRPF: *“Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”*

Art. 4.1 LIS: *“Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen”*

¹⁵ BOE núm. 286 de 30 de noviembre de 2006.

¹⁶ BOE núm. 213 de 05 de septiembre de 2007.

¹⁷ BOE núm. 27 de 31 de Enero de 2013.

¹⁸ BOE núm. 285 de 29 de Noviembre de 2006.

¹⁹ BOE núm. 288 de 28 de Noviembre de 2014.

²⁰ BOE de 07 de Junio de 1991.

Art. 5.1 a) LIP: “*Uno. Son sujetos pasivos del Impuesto:*

a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país podrán optar por seguir tributando por obligación personal en España. La opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español”.

A este respecto, para entender bien este tema, debemos hacer referencia a la tributación por renta mundial. El art. 8 de la LIS determina la residencia en territorio español cuando concurren alguno de los siguientes criterios:

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

Consecuencia de este principio de renta mundial, se generan problemas de doble imposición, ya que a veces más de un Estado quiere gravar la misma renta. Ante ello, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha creado un modelo de convenio que puede ser empleado por los países para evitar estas situaciones de doble imposición.

Asimismo, muchas empresas no disponen de un establecimiento permanente lo que dificulta el gravamen de sus rentas.

II. CONTENIDO DE LA OBLIGACIÓN Y RÉGIMEN SANCIONADOR

1. Contenido subjetivo de la obligación recogida en la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero

La Disposición Adicional 18 de la LGT poco aclara sobre qué sujetos están obligados a presentar la declaración, pues simplemente establece que *“los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración Tributaria (...)”*, y acto seguido procede a enumerar toda la información que ha de aportarse a la Administración.

De esta forma, ha sido el RGGIA, el que ha determinado quiénes son los sujetos obligados a presentar la información, en sus ya mencionados arts. 42 bis, 42 ter y 54.

El art. 42 bis establece *“ Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, vendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a la totalidad de las cuentas de su titularidad, o en las que figuren como representantes, autorizados o beneficiarios, o sobre las que tengan poderes de disposición, o de las que sean titulares reales conforme a lo señalado en el párrafo siguiente, que se encuentren situadas en el extranjero, abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, a 31 de diciembre de cada año ”*.

Art. 42 ter: *“Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán suministrar a la Administración tributaria, mediante la presentación de una declaración anual, información respecto de los siguientes bienes y derechos situados en el extranjero de los que resulten titulares o respecto de los que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, a 31 de diciembre de cada año ”*.

Art. 54: *“Las entidades que concedan o intermedien en la concesión de préstamos, ya sean hipotecarios o de otro tipo, o intervengan en cualquier otra forma de financiación de la adquisición de un bien inmueble o de un derecho real sobre un bien inmueble, deberán presentar una declaración informativa anual ”*.

Además al art. 2 de Orden HAP 172/2013, tienen la obligación de presentar una declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero, las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, cuando se encuentren en alguno de los supuestos siguientes:

a) Cuando, en su condición de titular, representante, autorizado, beneficiario, persona o entidad con poderes de disposición o titular real conforme a 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, tengan la obligación de informar acerca de las cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 1, 3 y 5 del artículo 42 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, con las excepciones previstas en el apartado 4 del mencionado artículo.

b) Cuando, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 1 y 5 del artículo 42 ter del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y teniendo en cuenta las excepciones previstas en el apartado 4 del citado artículo, resulten titulares o titulares reales conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, y siempre que estén situados en el extranjero, de valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica, valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios o valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y «trusts» o masas patrimoniales que, no obstante carecer de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico.

c) Cuando, según lo dispuesto en los apartados 2 y 5 del artículo 42 ter del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, con las excepciones previstas en el apartado 4 del citado artículo, resulten titulares o titulares reales conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero.

d) Cuando, según lo dispuesto los apartados 3 y 5 del artículo 42 ter del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, con las excepciones previstas en el apartado 4 del citado artículo, resulten tomadores a 31 de diciembre de cada año de seguros de vida o invalidez cuando la entidad aseguradora se encuentre situada en el extranjero o cuando sean beneficiarios a 31 de diciembre de cada año de rentas temporales o vitalicias como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, de derechos de contenido económico o de bienes muebles o inmuebles, a entidades situadas en el extranjero.

e) Cuando, según lo dispuesto en los apartados 1, 5 y 7 del artículo 54 bis del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, con las excepciones previstas en el apartado 6 del citado artículo, sean titulares o tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, respecto de bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

Debido que la obligación no está relacionada directamente con ningún impuesto en concreto, se ha relacionado con el criterio de la residencia²¹; es por ello que fue necesario que la DGT²² elaborase un Informe esclareciendo qué se entendía por residente en España. Según la DGT, a los efectos de tributar por el IRPF, se equiparán a residentes en territorio español a los sujetos mencionados en el art. 10 de la LIRPF y por lo tanto tributarán por toda su renta mundial. Es decir, a los siguientes sujetos:

- Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.
- Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.
- Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos

²¹ CARRERAS MANERO, O., *A vueltas con la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero*, Crónica Tributaria, núm. 155, 2015, pp.45-63.

²² https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Informes/Informe_Modelo_720_IRPF.pdf

internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

- Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular

En aquellos casos en los que la titularidad formal de un bien o derecho ganancial corresponda a uno de los cónyuges, ambos tendrán la obligación de presentar la declaración.

Asimismo, también se ha establecido la posibilidad de que las leyes de los distintos tributos puedan establecer consecuencias específicas en caso de incumplimiento de la obligación de información²³.

2. Contenido objetivo de la obligación

La información sobre la obligación de declarar es bastante escueta en la disposición adicional 18º de la LGT, por lo que han tenido que ser el RGGIT y la Orden HAP los que han precisado el contenido de la obligación, aunque realmente el contenido se ha ido perfilando a través de las dudas planteadas a la DGT y los informes elaborados por la AEAT.

En el modelo 720 se declaran bienes de tres tipos²⁴. Para reducir la complejidad del cumplimiento de la obligación de declarar los bienes situados en el extranjero, la

²³ CALVO VÉRGEZ, J., “La aplicación de la orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Principales cuestiones conflictivas”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17/2014, Aranzadi, Cizur Menor, 2014, pp.1 y ss.

²⁴ Al respecto, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) elaboró un documento con las preguntas más frecuentes sobre el contenido del modelo 720. Concretamente, se planteó si “*Si una persona o entidad tiene la obligación de presentar declaración informativa, modelo 720, tanto por cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero, como por valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, y por bienes inmuebles situados en el extranjero y derechos sobre los mismos, ¿se pueden declarar las tres obligaciones de información en el mismo modelo?*”, a lo que la AEAT respondió “*Sí, cada uno de los tres bloques de bienes, constituye una obligación de información diferente, pero las tres obligaciones de información se articulan a través de un mismo modelo informativo. De este modo las tres obligaciones de información se cumplirían cumplimentando el Modelo 720 informando de todos los bienes y derechos respecto a los que exista obligación de informar*”.

Orden HAP estimó conveniente que las tres obligaciones se condensaran en un único modelo²⁵.

Los bienes que se deben declarar en el modelo 720 son los siguientes:

A. La obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero.

La obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero se regula en el art. 42 bis del RGGIT.

A este respecto, el segundo apartado del citado precepto contempla el contenido de esta información “*la información a suministrar se referirá a cuentas corrientes, de ahorro, imposiciones a plazo, cuentas de crédito y cualesquiera otras cuentas o depósitos dinerarios con independencia de la modalidad o denominación que adopten, aunque no exista retribución*”, de tal manera que el obligado tributario ha de presentar:

- 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.

El legislador regula una limitación, en la medida en que la obligación sólo ha de presentarse si cada uno de los tres bloques independientes que lo integra tiene un saldo global superior a 50.000 euros. Este valor se mide únicamente en relación con los bienes en sí mismos considerados, de forma que en caso de titularidad compartida es indiferente

²⁵ CALVO VÉRGEZ, J., “La presentación del modelo 720 (declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero) y su compatibilidad con el ordenamiento comunitario”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 11/2019, Aranzadi, Cizur Menor, 2019, pp. 8 y ss.

cuál sea el valor real que corresponde a cada cotitular. Pero no se tienen en cuenta para su cómputo los bienes excluidos de la declaración²⁶.

A este respecto, resulta aclaratoria la doctrina orientada en una Consulta vinculante a la DGT²⁷. En la misma, el solicitante preguntaba si debería presentar la declaración de bienes con valor inferior a 50.000 € en el caso de extinción de la titularidad por venta; a dicha duda la DGT responde que el solicitante se encuentra dentro de los supuestos de exoneración del art. 42 ter apartado 4 letra c) del RGGIT, por lo que no deberá presentar la declaración.

La obligación es de carácter anual pero no será necesario volver a presentarla en los sucesivos años, si no se produce un incremento de más de 20.000 € del valor de alguno de los grupos de bienes²⁸.

B. La obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero.

La obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero se regula en el art. 42 ter RGGIT.

En la letra b) del apartado primero de la Disposición Adicional 18 de la LGT se establece la necesidad de *“Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos 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 beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero”*.

²⁶ HERRERO DE LA ESCOSURA, P., “La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional”. En: M. ABAD FERNÁNDEZ, *Medidas contra el fraude fiscal internacional*, Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica, ob.cit., p.19.

²⁷ Consulta vinculante V0817-13. https://petete.minhfp.gob.es/consultas/?num_consulta=V0817-13

²⁸ Así lo establece el art. 42 bis del RGGI en su apartado 5 párrafo segundo *“La presentación de la declaración en los años sucesivos sólo será obligatoria cuando cualquiera de los saldos conjuntos a que se refiere el apartado 4.e) hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto de los que determinaron la presentación de la última declaración”*.

El art. 42 ter del RGGIT complementó lo establecido en el anterior precepto. De tal manera que el apartado segundo concreta qué elementos deben contener esta obligación:

- a) Los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica.
- b) Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.
- c) Los valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y «trusts» o masas patrimoniales que, no obstante carecer de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico.

Esta declaración, ha de venir conformada por los siguientes datos:

- 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. La información comprenderá el número y clase de valores aportados, así como su valor.

En cuanto a los seguros de vida o invalidez y las rentas temporales o vitalicias, a los que hace referencia el apartado tercero del art. 42 ter, sobre los primeros, debe suministrarse información mediante una declaración anual cuando los sujetos ya enunciados resulten tomadores a 31 de diciembre de cada año, siempre que la entidad aseguradora se encuentre situada en el extranjero, con indicación de rescate a dicha fecha.

En cuanto al segundo grupo, las rentas vitalicias, se deberá informar de las mismas por quien resulte ser beneficiario a 31 de diciembre, como consecuencia de la entrega de un capital dinerario, de derechos de contenido económico o de bienes muebles o inmuebles, a entidades situadas en el extranjero, con indicación de su valor de capitalización en tal momento.

Por su parte, el apartado cuarto, enumera las causas de excepción de esta obligación, que al igual que en las otras dos obligaciones eximen de declaración a aquellas rentas o seguros cuyo valor no será superior a 50.000 €.

C. La obligación de información sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

La obligación de información sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero se regula en el art. 54 RGGIT

La declaración ha de contener lo siguiente:

- 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.

En el caso de contratos de multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, además de la información señalada los párrafos a) y b) del apartado anterior, deberá indicarse la fecha de adquisición de dichos derechos y su valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio²⁹.

²⁹ BOE núm. 136, de 07 de junio de 1991.

Al igual que en las otras dos obligaciones, el apartado 6 del artículo mencionado enumera las causas por las que no sería necesario presentar esta obligación, y entre ellas se encuentra, que el valor del inmueble o del derecho sobre el inmueble no supere los 50.000 €.

D. Presentación del Modelo 720

La presentación ha de hacerse de forma telemática, como establecen los arts. 4 a 6 de la Orden HAP /72/2013. Asimismo, también el apartado segundo de la Disposición Adicional 18º de la LGT determina “*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*”. A pesar de esta regulación, ni la LGT ni el RGGIT, establecen supuestos concretos en los que sea obligatoria la presentación por vía telemática, por lo que no puede deducirse la exclusión de otra forma de presentación que no sea por vía telemática.

Por tanto, que la Ley se limita a tipificar como infracción la no utilización de medios telemáticos cuando la presentación telemática sea obligatoria. Pero no prejuzga en absoluto los casos en que existe tal obligatoriedad³⁰.

En cambio, como ya se mencionó con anterioridad, la Orden HAP sí que regula de los arts. 4 a 6, la presentación telemática del modelo 720. En palabras de FALCÓN Y TELLA³¹, con el que coincidimos plenamente, esta regulación por parte de la Orden HAP supone una “*manifiesta extralimitación pues la ley se refiere a los términos que «reglamentariamente» se establezcan, y la potestad reglamentaria corresponde al Gobierno (art. 97 CE³²) y se ejerce a través de Reales Decretos acordados en Consejo*

³⁰ FALCÓN Y TELLA, R., “El modelo 720 (y II): ¿es una obligación, son tres, o se trata de una obligación inexigible hasta que se apruebe un modelo para la presentación en papel?”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 12, Aranzadi, 2013, p. 2.

³¹ FALCÓN Y TELLA, R., El modelo 720 (y II): ¿es una obligación, son tres, o se trata de una obligación inexigible hasta que se apruebe un modelo para la presentación en papel?, ob. cit. pp. 3 y ss.

³² Art. 97 CE: “*El Gobierno dirige la política interior y exterior, la Administración civil y militar y la defensa del Estado. Ejerce la función ejecutiva y la potestad reglamentaria de acuerdo con la Constitución y las leyes*”.

de Ministros (art. 24³³ Ley 50/1997, del Gobierno³⁴). Precisamente por ello el art. 7.1 LGT³⁵ establece en su inciso final que, si se trata de desarrollar una ley tributaria, el Ministro necesita una habilitación expresa en la ley de que se trate. Y en el caso que nos ocupa la Ley no contiene ninguna habilitación en favor del Ministro para establecer supuestos de presentación telemática obligatoria, como ya se ha visto”.

En resumen, los arts. 42 bis, 42 ter y 54 bis del RGGIT únicamente habilitan a la Orden para aprobar el modelo, pero no para establecer los supuestos en que es necesaria la presentación telemática y, menos aún, para generalizar la obligación de usar medios telemáticos. Se trata de un supuesto mas de extralimitación de competencias por parte de la Administración Tributaria, que desgraciadamente, no son inhabituales.

3. Régimen sancionador

El régimen sancionador del incumplimiento de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, así como la presentación del modelo 720 por otros medios que no sean los telemáticos, se regula en la Disposición 18º de la LGT, en su apartado segundo. El presente precepto clasifica estos incumplimientos como *infracciones muy graves*.

Así el régimen sancionador es el siguiente:

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.

³³ Art. 24 c): “*Reales Decretos acordados en Consejo de Ministros, las decisiones que aprueben normas reglamentarias de la competencia de éste y las resoluciones que deban adoptar dicha forma jurídica*”.

³⁴ BOE núm. 285 de 28 de noviembre de 1997.

³⁵ En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha Orden Ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia Ley.

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.

Asimismo, se establece la posibilidad de que las leyes de cada tributo puedan también establecer sanciones por el incumplimiento de esta sanción. A este respecto, la

LIRPF en su art. 39.2 y la LIS en su art. 121.6, consideran ganancias de patrimonio no justificadas a todas las rentas y bienes no incluidos correctamente en la declaración informativa, integrándose en el período impositivo más antiguo no prescrito en el que estuviera vigente la obligación de declararlos³⁶.

Cabe destacar que el régimen de sanciones es incompatible con el establecido en los arts. 198 y 199 LGT, por lo tanto, la omisión de la presentación no podrá tipificarse como infracción por incumplimiento del deber de presentación de declaración o infracción por presentación de declaración incorrecta.

En conclusión, se podría decir que en realidad concurren en el caso que nos ocupa tres cuantías que deberá pagar el contribuyente:

- a. la cuota del IRPF calculada sobre la presunta ganancia no justificada
- b. la sanción del 150%
- c. la sanción formal mínima de 1.500 €. Triple sanción que podía haber sido cuádruple, si no se hubiese establecido la limitación en la LGT la incompatibilidad de este régimen sancionador con el estipulado en los arts. 198 y 199 de la LGT³⁷.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (en adelante, AEAF) emitió un informe de enmiendas a la Ley 7/2012, en el que se puso de manifiesto la innecesaria separación del régimen sancionador específico de este deber, en la medida en el que el Capítulo III del Título IV de la LGT regula las infracciones y sanciones tributarias, incluidas las de no declaración o presentarlas de manera incorrecta o incompleta. Los asesores fiscales entendieron que esto supone una vulneración del principio de igualdad por regular de forma aislada una materia que debe ser objeto de regulación sistemática³⁸.

³⁶ HERRERO DE LA ESCOSURA, P., “La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional”. En M. ABAD FERNÁNDEZ, *Medidas contra el fraude fiscal internacional, Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica*. Oviedo, 2016, pp. 22 y ss.

³⁷ FAYOS C., Y TANCO P., “Modelo 720: el fin no justifica los medios”, *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 911, 2015, p.3.

³⁸ GARCÍA CARACUEL, M., *La obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero como instrumento de lucha contra el fraude fiscal*, ob. cit. pp. 449 y ss.

En palabras de FALCÓN Y TELLA³⁹, especialmente esclarecedor, “no se excluyen estas sanciones cuando se imponen las sanciones del 150% previstas en la disposición adicional 1º de la Ley 7/2012. En tales supuestos se excluyen expresamente las sanciones previstas en los arts. 191 a 195 de la LGT, pero no las contempladas en el apartado 2º de la disposición adicional 18º, lo que conduce a un evidente *bis in ídem*, a todas luces inadmisibles”.

Llegados a este punto, podría cuestionarse si este régimen sancionador tiene anclaje en los principios constitucionales tributarios; es decir, en el caso de calificarse el patrimonio como ganancia no justificada e imponerse la sanción del 150%, el resultado sería claramente confiscatorio, lo que iría en contra del principio de no confiscatoriedad⁴⁰ imperante en el Derecho Tributario.

Resulta aclaratorio para conocer esta cuestión, analizar algunos ejemplos reales de apreciación del régimen sancionador, así como el análisis de los pronunciamientos de los TSJ y del TEAC en esta cuestión

A. Ejemplos reales de sanciones a los contribuyentes por no presentar el modelo 720

Un primer caso sería el de un contribuyente que tiene abierta una cuenta en Suiza desde el 2004. En el año 2015 se abre un acta de inspección de la AEAT de la delegación de Granada, en la que se impone una sanción del 150% sobre la cuota resultante de la liquidación realizada por la Inspección, por un capital situado en el extranjero, declarado por el contribuyente fuera de plazo de manera voluntaria y no regularizado en el IRPF, al considerar que se trataba de rentas ya prescritas⁴¹. El obligado tributario presentó la declaración del período de 2012, el 28 de julio de 2014, mientras que debería haberse realizado el 1 de febrero de 2013.

³⁹ FALCÓN Y TELLA, R., *La obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero*, ob. cit. pp. 5 y ss.

⁴⁰ El principio de confiscatoriedad se encuentra consagrado en el art. 31 de la CE, que establece: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

⁴¹ Con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 7/2012, Hacienda sólo podía reclamar los beneficios logrados por la cuenta en Suiza en los últimos cuatro años y no el capital total.

El resultado es que la AEAT lo sancionó por no poder justificar que la titularidad de las acciones y participaciones obtenidas en varias Sociedades de Inversión de Capital Variable (SICAV) correspondiese a rentas declaradas o a rentas obtenidas en periodos impositivos en los que no tuviese la condición de contribuyente por el IRPF, determinando así que debía regularizar en el año 2012 la ganancia patrimonial no justificada, al ser el primer ejercicio no prescrito al inicio de las actuaciones inspectoras. Y ello a pesar de que el contribuyente en cuestión logró probar que el origen del citado patrimonio se hallaba ya prescrito.

Un segundo supuesto sería el de un contribuyente que declaró en el año 2013 poseer una cuenta en otro Estado con 98.168,26 €, de los cuales 52.000 € procedían de tres transferencias bancarias realizadas por su padre en su favor. Según AEAT se debió de haber declarado en el ejercicio 2012 y no 2013 y le aplica el art. 39.2 LIRFP⁴², y le liquida por el IRPF de 2012, 19.943,61 € + 2.298, 16 € de intereses de demora, asimismo propone una sanción de 29.915,42 € (150% de la cuota de IRPF). Es decir, que Hacienda convierte una donación en una ganancia no justificada.

B. Jurisprudencia contraria al régimen sancionador del modelo 720

A este respecto, han saltado distintos pronunciamientos de los Tribunales Superiores de Justicia y del TEAC contrarios al régimen sancionador que acompaña a la declaración 720. Vamos a realizar una breve síntesis de las más representativos.

En primer lugar, en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 572/2019 de 20 mayo⁴³: el 17 de julio de 2013 el recurrente presenta declaración de bienes y derechos situados en el extranjero del ejercicio 2012, con relación a una cuenta bancaria por valor total de 124.968,74 euros en Guernsey. Al recurrente se le impuso una sanción de 1.500 € por presentar la declaración fuera de plazo y de forma incorrecta. El recurrente alega la improcedencia de la sanción debido al Dictamen de la Comisión Europea de 19 de noviembre de 2015, que alega vulneración de principios fundamentales

⁴² Conforme a la dispuesto en el art. 39.2 LIRPF: *“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 decimotercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.*

⁴³ <http://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/86c2a141ccf237af/20190806>

del derecho comunitario. El Tribunal falló anulando la sanción y el objeto de la litis, en base al siguiente fundamento *“considerando esta Sala que si a la AEAT le consta que efectivamente la Comisión Europea emplazó a España a modificar la legislación reguladora de la declaración de bienes en el extranjero por vulnerar la libre circulación de capitales y entender desproporcionado el régimen sancionador, la motivación específica del elemento subjetivo del injusto, en los términos dichos, hubiera precisado que el acuerdo sancionador o, en su caso la resolución dictada en reposición, hubiera considerado tal alegación, y no haciéndolo así es de apreciar ausencia de la debida motivación del presupuesto de la culpabilidad, por lo que el recurso ha de ser estimado y la sanción anulada sin necesidad de otras consideraciones”*.

Por su parte, en la Sentencia 272/2019, del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, de 22 de julio de 2019, rec. n.º 503/2018⁴⁴. Un matrimonio declara dentro de plazo unos inmuebles (22/04/2013), pero fuera plazo (15/07/2013) respecto del otro, con un valor de adquisición de 110.000 €. Según el fundamento jurídico tercero de la sentencia *“en modo alguno razona la declaración de culpabilidad (la resolución impugnada del TEAREx), pues nada sirve su argumentario cuando desconoce que anteriormente se había presentado una declaración dentro del plazo y que la cuestionada es una declaración complementaria de la anterior. Y lo mismo cabe decir del argumentario que sostiene la resolución sancionadora, pues se limita a hablar de simple negligencia por falta de diligencia, olvidando que el principio de presunción de inocencia impone algo más que la simple remisión a esa falta de diligencia, so pena de vulnerar la doctrina jurisprudencial abundante sobre la culpabilidad”*. Finalmente falla *“expresamente declaramos procediendo así su nulidad, así como la de los acuerdos sancionadores dictados por la AEAT, con expresa imposición de costas a la parte demandada”*.

También el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León se pronuncia en su Sentencia 4279/2018, de 28 de noviembre de 2018, rec. n.º 144/2018⁴⁵. El recurrente, en este caso, fue sancionado con una multa por importe de 5.800€, por incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero. El recurrente reconoció la presentación extemporánea, por lo que su pretensión se basa en que 1) la

⁴⁴ <http://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/1ef15aa632f70d63/20190819>

⁴⁵ <http://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/eeee4d2ba33c1a00/20190122>

sanción resultaba absolutamente desproporcionada, 2) que la Comisión Europea ha concluido en la desproporción de este régimen sancionador con el Derecho de la Unión, 3) que la sanción ha sido impuesta de un modo automático y 4) en esencia, la falta de motivación de la sanción y de sus elementos constitutivos. Así las cosas, el TSJ respondió *“La resolución sancionadora es inmotivada y por ello procede la estimación del presente recurso” (...)* *“esta Sala aprecia serias dudas acerca de la desproporción de la norma aplicada, que no impone el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad pues no depende el fallo estimatorio de tal declaración, habida cuenta de la inmotivación de la resolución previamente declarada. En primer lugar, resulta significativo que, como bien refiere la demandante, la Comisión Europea decidió abrir oficialmente un procedimiento de infracción (ref. 2014/4330) a España el 19 de noviembre de 2015 y que esa Comisión Europea emitió finalmente un dictamen motivado por el que requiere a España para que modifique sus normas sobre los activos que sus residentes mantienen en terceros países miembros, so pena de remitir la cuestión al TJUE” (...)* *“a mayor abundamiento, se constata que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ha iniciado el procedimiento sancionador casi dos años después de la comunicación tardía de datos, cuando tenía un absoluto conocimiento del ilícito cometido desde el instante justo de la comunicación tardía”, finalmente el TSJ falla “que se anula por no ser conforme a derecho, con imposición de costas procesales a la parte demandada”.*

Del mismo tribunal en la Sentencia 474/2018, de 16 de mayo de 2018, rec. n.º 529/2017⁴⁶. El recurrente alega no tener obligación de presentar el modelo 720, así como una sanción desproporcionada de 5.500,00 €. El TSJ establece en este caso que *“En lo que corresponde a la apreciación del elemento subjetivo de la culpabilidad, es preciso recordar la doctrina del Tribunal Constitucional que señala que el principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad, y comporta, entre otras exigencias, la de que la administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de sanción” (...)* *“ (las consideraciones para imponer la sanción tributaria) no reflejan una*

⁴⁶ <http://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/76120b5fcec23b5e/20180710>

debida valoración de la culpabilidad concreta, que, como elemento subjetivo del injusto, exige la doctrina para que las sanciones estén motivadas y ello determina que no se considere ajustada a derecho la sanción impuesta y sea, como lo es, declarada nula por esta sentencia” y finalmente falla “anulamos la sanción impuesta”.

Para concluir revisamos los pronunciamientos del Tribunal Económico Administrativo Central, que en su Resolución 14/12/2019, anula una sanción del 150% impuesta a una persona que había presentado fuera de plazo el Modelo 720 correspondiente al ejercicio 2012. Declaró fuera de plazo que tenía 340.000 Euros en el extranjero y, a pesar de que acreditó que procedían de ejercicios prescritos, la Agencia Tributaria se los imputó como ganancia patrimonial no justificada en IRPF exigiendo 188.000 Euros y le aplicó una sanción del 150% sobre la cuota de IRPF reclamando otros 254.000 Euros

4. Consultas vinculantes a la DGT sobre presentación del modelo 720

Debido a la complejidad del modelo 720, han sido muchas las Consultas⁴⁷ que se han realizado a la DGT solicitando, por parte del contribuyente, un esclarecimiento de esta obligación. En la base de datos de la DGT⁴⁸ se encuentran hasta setenta y cuatro Consultas vinculantes sobre la mencionada obligación. Es por ello, que en este epígrafe se analizarán las aquellas más relevantes a efectos prácticos.

⁴⁷ Las contestaciones a las consultas tributarias son manifestaciones formales de un criterio administrativo interpretativo a los efectos de aplicación de la norma, efectuadas por el órgano competente, y dirigidas a producir efectos. Dichos efectos, cuando se trata de Consultas escritas, se encuentran reguladas en el art. 89.1 de la LGT *“La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.*

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta”.

⁴⁸ En el siguiente enlace se pueden consultar todas las consultas vinculantes sobre el modelo 720 <https://petete.minhfp.gob.es/consultas/>

En primer lugar, la Consulta V0817-13⁴⁹ en relación con el art. 42 ter, se plantea si los bienes por valor inferior a los 50.000€ deben ser declarados aún en el caso de que se hubiera extinguido la titularidad como consecuencia de la venta a lo largo del año. Al respecto, se pregunta por el administrado si:

En caso de bienes por importe inferior a 50.000€ durante todo el ejercicio y que parte de dichos bienes se hubieran vendido o extinguido su titularidad, se tiene que presentar la declaración.

La DGT ante el caso formulado contesta que no deberá presentarse la declaración para aquellos saldos inferiores a los 50.000€, como así se recoge el art. 42 ter en su apartado 4 *“La obligación de información prevista en este artículo no resultará exigible en los siguientes supuestos: (...)1. d), el valor liquidativo a que se refiere el apartado 2, el valor de rescate a que se refiere el apartado 3. a) y el valor de capitalización señalado en el apartado 3. b), no superen, conjuntamente, el importe de 50.000 euros”*.

Asimismo, conforme a la misma Consulta V0817-13, se plantea si en caso de un único bien por importe de 20.000€ que se va reinvertiendo mensualmente a lo largo del ejercicio sumaran 240.000€, se tiene que presentar declaración y cómo se declaran estas operaciones.

La contestación de la DGT en este supuesto fue que conforme al art. 42 ter 1 *“La obligación de información regulada en este apartado también se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real de los valores y derechos a los que se refieren los párrafos b), c) y d) anteriores en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiese perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo”*.

Ahora bien, si dicha pérdida de la titularidad fue consecuencia de operaciones de compraventa, y se fueron reinvertiendo íntegramente, en la adquisición de otros valores o derechos, solo se deberá declarar los saldos a 31 de diciembre.

⁴⁹ https://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V0817-13

En el caso particular que se plantea, si a 31 de diciembre no se superan los 50.000 €, no estaría obligado a presentar la declaración informativa

Otra de las dudas que suscitan los administrados en declaraciones sucesivas, cuando ya se ha presentado en un año anterior el modelo 720, en caso de venta o extinción de titularidad por importe de 1€, si habría que presentar nuevamente modelo 720, y si además existe algún límite inferior en este caso al igual que existe uno superior de 20.000€.

La DGT señala que en el caso de venta o pérdida de la titularidad de los valores o derechos en un ejercicio posterior al de la presentación de la última declaración informativa, el penúltimo párrafo del punto 5 del artículo 42 ter, establece:

“Esta obligación deberá cumplirse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.

“La presentación de la declaración en los años sucesivos sólo será obligatoria cuando el valor conjunto para todos los valores previsto en el apartado 4. c) hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto del que determinó la presentación de la última declaración.

En todo caso será obligatoria la presentación de la declaración en los supuestos previstos en el último párrafo del apartado 1 y en el último párrafo del apartado 2, respecto de los valores, derechos, acciones y participaciones respecto de los que se hubiese extinguido la titularidad a 31 de diciembre.”.

Por su parte los últimos párrafos de artículo 42 ter.1 y 2 establecen respectivamente:

“La obligación de información regulada en este apartado también se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real de los valores y derechos a los que se refieren los párrafos b), c) y d) anteriores en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiese perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo.”

“La obligación de información regulada en este apartado 2 se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real de las acciones y participaciones en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiese perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo”.

En consecuencia, el punto cinco del artículo 42 ter, remite al último párrafo del apartado 1 y 2, por lo tanto, en el supuesto planteado, en el que ya hubo declaración en un ejercicio anterior, con independencia del importe a que se refiera la venta o la extinción de la titularidad, existirá obligación de presentación de la declaración.

5. Imprescriptibilidad asociada a la falta de presentación del modelo 720

El modelo 720 obliga al declarante a poder demostrar que los bienes adquiridos en el extranjero se obtuvieron mediante rentas declaradas. En caso contrario se imputarán al período impositivo más antiguo entre los no prescritos, lo que constituiría una imprescriptibilidad. Así lo establece el art. 39.2 LIRPF “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*”. Tratándose de personas físicas residentes, dicha ganancia patrimonial se considera una ganancia patrimonial no justificada imputable al ejercicio más antiguo de entre los no prescritos, lo que implica que, además, deberá abonar los intereses de demora y que no podrá incorporarse a la renta del ahorro, sino a la tabla general progresiva del IRPF⁵⁰, lo que supone un tratamiento muy gravoso para el contribuyente.

⁵⁰ CALVO VÉRGEZ, J., “La presentación del modelo 720 (declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero) y su compatibilidad con el ordenamiento comunitario”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, ob. cit., pp. 17 y ss.

Debemos plantearnos si estamos ante una presunción *iuris tantum o iuris et de iure*. En palabras de SIMÓN ACOSTA⁵¹, “no nos encontramos ante una presunción *iuris tantum* que admita prueba en contrario, sino ante una presunción *iuris et de iure* o, más exactamente, ante una ficción jurídica por la cual los bienes y derechos no declarados y situados en el extranjero son, *ope legis*, renta gravada en el IRPF”.

A este respecto ya manifestó el Tribunal Supremo en su Sentencia del 23 de febrero de 2011⁵² que “la institución jurídica de los incrementos del patrimonio no justificados se establece en nuestro sistema impositivo como un elemento esencial de cierre que trata de evitar que ciertas rentas ocultas al Fisco escapen de tributación, a cuyo efecto se gravan cuando se manifiesten o afloren”.

Esto supone claramente una vulneración del principio de seguridad jurídica, recogido en el art.9.3 CE⁵³ y del art. 10.2 LGT⁵⁴. La seguridad jurídica, por lo tanto, no es simplemente una cuestión tributaria sino de alcance constitucional. Es por ello, que debemos acudir al Alto Tribunal para poder definir con más exactitud qué es la seguridad jurídica.

En su Sentencia del 2 de diciembre de 1974 señala que la seguridad jurídica es “la necesidad de otorgar certidumbre a las relaciones jurídicas, cuya vigencia, al menos por lo que se refiere a la posibilidad de ejercitar las acciones que la garantizan, no es posible que se mantengan por tiempo indefinido”, asimismo en su Sentencia de 26 de julio de 1983, sobre el instituto de la prescripción se puede leer que: “viene asentado unos principios de orden público cuyo objetivo o meta final es la seguridad jurídica”.⁵⁵

A tenor de esta doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, son muchos los autores que han criticado con fuerza esta característica de la obligación. Entre ellos FALCÓN Y TELLA, que realiza una dura crítica al afirmar que “este principio (el de no

⁵¹ SIMÓN ACOSTA, E., “Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio”, *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 847, 2012, pp.3.

⁵² <http://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/aea39ffa8af03dc4/20110317>

⁵³ Art. 9.3 CE: “La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.

⁵⁴ Art.10.2 LGT: “Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento”.

⁵⁵ FALCÓN Y TELLA, R., La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero, ob.cit. p. 14.

prescripción) solo quiebra, a partir de los juicios de Núremberg, en el caso de los crímenes contra la humanidad, lo que no parece que sea el caso que nos ocupa. El legislador puede alargar los plazos de prescripción en los supuestos de infracciones graves, o de ocultación, y de ello existen ejemplos en muchos ordenamientos. Pero no resulta posible, en cambio, establecer una regulación que en la práctica conduce a la imprescriptibilidad de la obligación tributaria”.

No hace falta hacer una reminiscencia a uno de los mayores juicios de la historia, podemos acudir a nuestro ordenamiento penal y ver que no existe parangón. Los delitos acaban prescribiendo, unos con mayor brevedad y otros con más dilación, por lo que no es de recibo que una mera defraudación tributaria esté sujeta a un plazo de imprescriptibilidad.

Sobre la prescripción en el derecho penal también se manifiesta LÓPEZ LÓPEZ⁵⁶ *“la imprescriptibilidad penal solo está prevista para los delitos de lesa humanidad y de genocidio, los delitos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, así como los de terrorismo”*, de lo que se deriva que las consecuencias de la nueva normativa antifraude *“resultan absolutamente desproporcionadas para la consecución del control efectivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias y la prevención y lucha contra el fraude fiscal”*.

Según ORENA DOMÍNGUEZ⁵⁷ habría que diferenciar dos supuestos. Por un lado, aquellos supuestos en los que los elementos imponibles se habrían ocultado y la Administración no dispusiese de indicios para poder iniciar una investigación y, por otro lado, aquellos supuestos en los que la Administración, sí dispusiese de indicios para iniciar una investigación, de esta forma en el primer caso cabría la posibilidad de ampliar el plazo de prescripción, mientras que en el segundo caso sólo podría ampliarse el plazo cuando se necesitase solicitar la asistencia mutua del Estado en cuestión.

Asimismo, este apartado segundo del art. 39 no permite demostrar que la renta haya sido obtenida en un periodo prescrito. Esto conlleva a una vulneración del principio

⁵⁶ LÓPEZ LÓPEZ, H., “Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución”, *Revista de contabilidad y Tributación*, núm. 368/2013, Centro de estudios financieros, pp. 5 y ss.

⁵⁷ ORENA DOMÍNGUEZ, A., “Medidas de lucha contra el fraude fiscal”, *Revista Quincena Fiscal* num.3/2014, Aranzadi, 2013, p. 20.

de capacidad económica⁵⁸, ya que este principio exige gravar una renta actual y no una renta ficticia, como sería la generada como consecuencia de la aplicación del mencionado precepto.

A este respecto, debemos hacer referencia a la Disposición Adicional Segunda de la 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 fraude⁵⁹ (en adelante, Ley 7/2012); que establece lo siguiente *“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”*. Esto supone que las rentas deben imputarse al período prescrito desde la entrada en vigor de la ley, que fue en el año 2012.

En esta Ley también se contiene un régimen sancionador específico para estas ganancias patrimoniales no justificadas, en su Disposición Adicional Primera *“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.*

⁵⁸ El principio de capacidad económica se encuentra regulado tanto en la CE como en la LGT. El art. 31.1 CE establece *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*, por su parte el art. 3 LGT determina *“La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”*.

⁵⁹ BOE núm. 261 de 30 de octubre de 2012.

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

Con este régimen sancionador se pone en entredicho el principio de tipicidad desde el momento en el que la sanción se tipifique sobre la base de una doble presunción: por un lado, *iuris tantum* lo que supone configurar una sanción sobre la base de una ficción, y por otro lado *iuris et de iure*, lo que supone no solo desplazar la carga de la prueba sino eliminar prácticamente la actividad probatoria⁶⁰

⁶⁰ ORENA DOMÍNGUEZ, A., “Medidas de lucha contra el fraude fiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, ob. cit., p. 22.

CAPÍTULO SEGUNDO. EL MODELO 720 Y EL DERECHO COMUNITARIO

I. EL DICTAMEN DE LA COMISIÓN EUROPEA

En el año 2013, el despacho de abogados de Palma DMS Consulting, denunció el modelo 720 ante la Comisión Europea, alegando el carácter confiscatorio de las sanciones establecidas en el mismo. Consecuencia de ello, la Comisión Europea el 19 de febrero de 2015, acordó iniciar la instrucción de un procedimiento de infracción contra España relativo al régimen sancionador aplicable en el ámbito de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero a la que se refiere la Disposición Adicional 18º de la LGT así como al tratamiento de los activos no declarados como ganancias no justificadas de patrimonio y a la imposición de la consiguiente sanción del 150%, a pesar de que el contribuyente pudiera acreditar que fueron adquiridos en un ejercicio prescrito⁶¹.

El 19 de noviembre de 2015, la Comisión Europea abrió un expediente a España al estimar que el modelo 720 de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero infringía la normativa comunitaria emplazándose al Estado Español a que modificase dicho modelo por ser contrario a los principios de libre circulación de capitales y la imputación al último ejercicio prescrito como ganancias patrimoniales no justificadas de los bienes y derechos no declarados.

A través de esta Comunicación que se realizó a España, se le otorgó un plazo de dos meses para presentar alegaciones⁶². El plazo finalizó el 20 de enero de 2016, pero España solicitó varias prorrogas, hasta que finalmente el plazo venció el 20 de abril de 2016. Ante el descontento de la Comisión por la respuesta de España, elaboraron un Dictamen Motivado en el año 2017⁶³.

⁶¹ CALVO VÉRGEZ, J., *El incierto futuro de la declaración de bienes y derechos en el extranjero (Modelo 720) tras el dictamen motivado de la Comisión Europea de 15 de febrero de 2017*, en VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, Instituto de Estudios Fiscales, 2019, p.70.

⁶² Se fundamenta en el Art. 258 TFUE: “*Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones. Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea*”.

⁶³ El Dictamen no se encuentra publicado ni por la Comisión Europea ni por la Agencia Tributaria Española.

La Comisión no cuestionaba el derecho de España de establecer una obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero, sino que se refería a la desproporcionalidad de las sanciones y advertía que podía vulnerar el Derecho de la Unión Europea⁶⁴.

Conforme a lo manifestado por la Comisión Europea, el modelo 720 supone una vulneración de uno de los pilares fundamentales sobre los que se sustenta la UE: la libre circulación de personas, libertad de establecimiento y libre circulación de capitales; reguladas en los arts. 21 y 63 del TFUE⁶⁵, respectivamente. En palabras de FALCÓN Y TELLA⁶⁶: *“una persona residente en España que tenga una cuenta con 50.000 € en España no está obligado a declarar por IRPF al no superar los límites mínimos para su declaración, ni tampoco al Impuesto sobre el Patrimonio, al ser el mínimo exento de mayor cuantía. Pero si esa persona posee esa misma cuenta en otro país, estará obligado a presentar el modelo 720 bajo apercibimiento de recibir grandes sanciones. Por lo tanto, aunque no se limita la libre circulación de capitales, sí estamos ante una medida disuasoria”*.

En el Dictamen de la Comisión se puede leer literalmente: *“el modelo 720 impone a las 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. (...) 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*

⁶⁴ MENÉNDEZ MORENO, A., “El contundente dictamen de la Comisión Europea sobre la obligación de informar de los bienes y derechos en el extranjero y las consecuencias de su incumplimiento”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1/2019, Aranzadi, Cizur Menor, 2019, pp.1 y ss.

⁶⁵ Art. 21. 1.: *“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.”*

Art. 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”*.

⁶⁶ FALCÓN Y TELLA, R., La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero, ob.cit., p. 15.

fiscal y las prácticas abusivas, o por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, necesidades estas que, en opinión del 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 LGT2”.

Asimismo, también vulnera el derecho de las personas de otros Estados Miembros que han trasladado su residencia a España, convirtiéndose en residentes españoles, o han decidido abrir en España, una filial con personalidad jurídica, una sucursal o cualquier tipo de establecimiento, vulnerando por tanto el artículo 49 TFUE⁶⁷.

Por otra parte, otra de las cuestiones que preocupa a la Comisión, es la exhaustiva información solicitada por la AEAT a los contribuyentes. En el seno de la UE, la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad⁶⁸; ya contempla el deber de información de los intereses de cuentas bancarias y de otros valores, así como de los productos de seguros de vida y de los bienes inmuebles de los particulares, y a pesar de que no recoge toda la información contemplada en el modelo 720, las administraciones tributarias pueden solicitar el intercambio automático de información respecto de los activos financieros que poseen los bancos; o tener conocimiento de dichos bienes en el desarrollo de las actuaciones de auditoría e inspectoras, dado que en ellas se accede a la contabilidad de los contribuyentes, sus transferencias bancarias y sus disposiciones financieras, pudiéndose controlar así sus operaciones en el extranjero y en divisas.⁶⁹

⁶⁷ Art. 45 TFUE: “*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.*”

⁶⁸ La Directiva 2011/16/UE ha sido modificada por la Directiva (UE) 2018/822 del consejo de 25 de mayo de 2018.

⁶⁹ MENÉNDEZ MORENO, A., El contundente dictamen de la Comisión Europea sobre la obligación de informar de los bienes y derechos en el extranjero y las consecuencias de su incumplimiento, ob. cit., p. 3.

Para que la obtención de información y el régimen sancionador fuesen proporcionales, sería necesario que la medida respetase el principio de proporcionalidad⁷⁰, como así establece el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 15 de septiembre de 2011⁷¹ “*una restricción a la libre circulación de capitales sólo puede aceptarse por dicho motivo (combatir el fraude fiscal y garantizar la eficacia de los controles fiscal) si es idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue sin ir más allá de lo necesario para alcanzarlo*”.

Por contra, esta medida no será proporcional si va más allá de lo necesario para alcanzar sus objetivos, como se puede comprobar en el siguiente párrafo de la STJUE de 11 de junio de 2009⁷² “*cuando las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios que les permiten dirigirse a las autoridades competentes de otros Estados miembros por medio de la asistencia mutua en la Directiva 77/799⁷³ o por medio de la prevista en los convenios bilaterales, con el fin de que estas últimas autoridades les comuniquen la información necesaria para liquidar correctamente el impuesto, el simple hecho de que los elementos imposables de que se trate se encuentren en otro Estado miembro no justifica la aplicación general de un plazo suplementario para la liquidación*

⁷⁰ En materia de procedimiento administrativo de naturaleza sancionadora, el principio de proporcionalidad hace referencia a la idoneidad de la sanción impuesta por parte de la Administración, como así recoge el art. 29 de la Ley 40/2015 del Régimen Jurídico del Sector Público “*1. Las sanciones administrativas, sean o no de naturaleza pecuniaria, en ningún caso podrán implicar, directa o subsidiariamente, privación de libertad.*

2. El establecimiento de sanciones pecuniarias deberá prever que la comisión de las infracciones tipificadas no resulte más beneficioso para el infractor que el cumplimiento de las normas infringidas.

3. En la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas se deberá observar la debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer y su adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción. La graduación de la sanción considerará especialmente los siguientes criterios:

a) El grado de culpabilidad o la existencia de intencionalidad.

b) La continuidad o persistencia en la conducta infractora.

c) La naturaleza de los perjuicios causados.

d) La reincidencia, por comisión en el término de un año de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme en vía administrativa.

Este precepto se completa con el art. 25 de la CE que contempla: “*1. Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento.*

3. La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad”.

⁷¹ STJUE de 15 de septiembre de 2011. Sala Segunda (Asuntos C-180/10 y C-181/10).

⁷² STJUE (Sala Cuarta) de 11 de junio de 2009. X (C-155/08) y E. H. A. Passenheim-van Schoot (C-157/08) contra Staatssecretaris van Financiën.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62008CJ0155&from=ES>

⁷³ La Directiva 77/799 fue sustituida por la Directiva 2011/16/UE.

complementaria que no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a estos mecanismos de asistencia mutua”.

Es por ello, que la Comisión determinó que el régimen sancionador era desproporcionado, y no podía aceptarse el argumento del Estado Español que defendía que no podía ejercer su soberanía nacional fuera del territorio español, cuando ya existe un sistema de intercambio de información entre los Estados Miembros de la UE.

Finalmente, la otra cuestión recogida en el Dictamen de la Comisión es la imprescriptibilidad tributaria. De conformidad con la denuncia interpuesta contra el Gobierno Español, la jurisprudencia comunitaria elaborada por el TJUE se ha encargado de precisar que, para garantizar la eficacia de los controles fiscales y combatir el fraude fiscal, no se puede ampliar el plazo de prescripción de forma desproporcionada e injustificada⁷⁴.

El Dictamen, respecto a la ampliación del plazo de prescripción, establece que si bien es cierto que el TJUE⁷⁵ acepta la posibilidad de aplicar 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. Además, añade que *“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”.*

⁷⁴ CALVO VÉRGEZ, J., “La presentación del modelo 720 (declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero) y su compatibilidad con el ordenamiento comunitario”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, ob.cit. p. 19.

⁷⁵ A este respecto, el Dictamen remite al ya mencionado asunto C-157/08, Passenheim- van Schoot , en cuyo apartado 86 contempla la posibilidad del plazo complementario: *“En consecuencia, procede responder a la tercera cuestión que los artículos 49 CE y 56 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, cuando un Estado miembro aplica un plazo para la liquidación complementaria que es mayor en el caso de los activos poseídos en otro Estado miembro que en el de los activos poseídos en ese primer Estado miembro, y cuando esos activos extranjeros y los rendimientos que de ellos se obtienen se ocultan a las autoridades tributarias del primer Estado miembro, las cuales no disponen de indicio alguno sobre su existencia que les permita iniciar una investigación, la multa impuesta por la ocultación de dichos activos y rendimientos extranjeros se calcule de forma proporcional al importe de la liquidación complementaria y de acuerdo con este período más largo”.*

III. SITUACIÓN ACTUAL DEL PROCEDIMIENTO DE LA UE SOBRE EL MODELO 720

La Comisión Europea, al carecer sus Dictámenes de efectos jurídicos⁷⁶, ha anunciado⁷⁷ que denunciará a España ante el TJUE por el Modelo 720⁷⁸. A ello se le suma que los Tribunales Económico-Administrativos⁷⁹ han dictado sentencias contrarias a dicho modelo.

La denuncia que anunció la Comisión en junio ha sido registrada en el Diario Oficial de la UE, el lunes 23 de diciembre de 2019. En dicha publicación se recogen las pretensiones de la Comisión, que son las siguientes:

Que se declare que el Reino de España:

- Ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los arts. 21, 45, 56 y 63 del TFUE y los arts. 28,31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el EEE.
- Al establecer consecuencias del incumplimiento de la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de la presentación extemporánea del Modelo 720, que conllevan la calificación

⁷⁶ El art. 288 del TFUE establece la clasificación de los actos jurídicos que pueden adoptar las instituciones de la UE: reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes. Los dictámenes son un medio que permite a una institución dar a conocer sus opiniones con respecto a proyectos de legislación de la UE u otros asuntos sin que estas tengan fuerza normativa. Pueden ser emitidos por todas las instituciones principales de la UE (la Comisión Europea, el Parlamento Europeo y el Consejo de la Unión Europea), los dos órganos consultivos principales de la UE —el Comité Económico y Social Europeo y el Comité de las Regiones— y los parlamentos nacionales de los países de la UE.

⁷⁷ Se puede consultar en el siguiente enlace https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_19_2774, la nota de prensa mediante la cual la Comisión Europea anunciaba que denunciaría a España ante el TJUE por “*considerar que estas sanciones por el cumplimiento incorrecto o tardío de esta obligación de información legítima son desproporcionadas y discriminatorias. Pueden disuadir a las empresas y a los particulares de invertir o circular a través de las fronteras en el mercado único*”.

⁷⁸ https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/06/06/economia/1559818564_315242.html. Consultado el 24 de diciembre de 2019.

⁷⁹ Una de las más conocidas, ha sido una Sentencia del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, de 28 de noviembre de 2018, que anuló la liquidación y sanción impuesta a un ciudadano por considerar que Hacienda no acreditó suficientemente la irregularidad. El caso abordado es el de un joven que en 2013 presentó voluntariamente el modelo 720 declarando poseer 98.168 euros en una cuenta abierta en Italia. En sus comprobaciones, sin embargo, la inspección detectó que a finales de 2012, cuando la cuenta contaba con 46.000 euros, se registró una transferencia de 6.000 euros más que dejó el saldo en 52.000 euros a cierre del año. Una cifra que, por solo 2.000 euros, lo cambiaba todo pues la norma obliga a presentar el modelo 720 si se superan los 50.000 euros en el extranjero. El fisco acusó al joven de presentar la declaración fuera de plazo, al entender que debía haber dado parte ya en 2012.

de dichos activos como ganancias patrimoniales no justificadas que no prescriben;

- Al imponer automáticamente una multa pecuniaria fija del 150% aplicable en caso de incumplimiento con la obligación de informativa respecto de los bienes y derechos situados en el extranjero o de presentación extemporánea del Modelo 720.
- Al aplicar multas pecuniarias fijas por incumplimiento de la obligación de información respecto de los bienes y derechos en el extranjero o por presentación del Modelo 720, cuyo nivel es superior a aquello de las sanciones previstas por el régimen general de infracciones y sanciones.
- Que se condene en costas al Reino de España.

Las manifestaciones a favor de esta Decisión de la Comisión no se han hecho esperar. La Asociación Española de Asesores Fiscales emitió un comunicado agradeciendo la labor de la Comisión “*constituye toda una satisfacción comprobar que las instituciones europeas ejercen su función de garante de los derechos y garantías de los contribuyentes*” añade que “*AEDAF confía en que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declare formalmente la ilegalidad de este régimen lo que, amén de suponer el final de una pesadilla legislativa, podrá permitir que muchos contribuyentes vean como, finalmente, se respetan sus derechos*”.⁸⁰

Ante ello, sería una buena idea por parte del Estado español proceder a una reforma del modelo 720, en las cuestiones referentes al régimen sancionador y la imprescriptibilidad tributaria⁸¹. Quedamos, por lo tanto, a expensas de la resolución del TJUE y las implicaciones que pueda tener para España.

1. Posibles consecuencias derivadas de la impugnación del modelo 720

⁸⁰ Comunicado AEDAF Sobre la decisión de la Comisión Europea de denunciar a España ante el Tribunal de Justicia de Luxemburgo (TJUE) en relación con el modelo 720 (declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero): [https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/43653/sobre-la-decision-de-la-comision-europea-de-denunciar-a-espana-ante-el-tribunal-de-justicia-de-luxemburgo-\(tjue\)-en-relacion-con-el-modelo-720-\(declar](https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/43653/sobre-la-decision-de-la-comision-europea-de-denunciar-a-espana-ante-el-tribunal-de-justicia-de-luxemburgo-(tjue)-en-relacion-con-el-modelo-720-(declar)

⁸¹ https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/12/18/economia/1545161631_848417.html

En cuanto a las consecuencias que pueden derivarse de la impugnación del modelo 720, señalan las siguientes:

La primera consecuencia sería la suspensión de los procedimientos administrativos en curso. Esta posibilidad de suspender los actos dictados por las autoridades tributarias tiene su amparo en el art. 22.1 de la Ley 39/2015 del procedimiento administrativo común de las administraciones públicas⁸², que establece lo siguiente *“El transcurso del plazo máximo legal para resolver un procedimiento y notificar la resolución se podrá suspender en los siguientes casos: c) Cuando exista un procedimiento no finalizado en el ámbito de la Unión Europea que condicione directamente el contenido de la resolución de que se trate, desde que se tenga constancia de su existencia, lo que deberá ser comunicado a los interesados, hasta que se resuelva, lo que también habrá de ser notificado”*.

La segunda consecuencia sería la solicitud de devolución de ingresos tributarios indebidos por los ingresos tributarios efectuados siguiendo el criterio mantenido por la Agencia Tributaria.

La tercera consecuencia sería la posible indemnización por Responsabilidad Patrimonial del Estado. Su fundamentación jurídica se encuentra en el art. 32. de la Ley 40/2015 del régimen jurídico del sector público⁸³ *“1. Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos salvo en los casos de fuerza mayor o de daños que el particular tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley”*, en el apartado quinto de este precepto se regula la infracción de normas comunitarias *“Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la infracción del Derecho de la Unión Europea posteriormente declarada. Asimismo, deberán cumplirse todos los requisitos siguientes:*

⁸² BOE núm. 236 de 02 de octubre de 2015.

⁸³ BOE núm. 236 de 02 de octubre de 2015.

- a) *La norma ha de tener por objeto conferir derechos a los particulares.*
- b) *El incumplimiento ha de estar suficientemente caracterizado.*
- c) *Ha de existir una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el Derecho de la Unión Europea y el daño sufrido por los particulares”.*

De igual modo, la CE en su artículo 106.2, reconoce dicha facultad de los ciudadanos a ser indemnizados *“Los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos”.*

A este respecto, el Estado Español ya estuvo obligado a indemnizar a los contribuyentes por el conocido caso del “céntimo sanitario”, consecuencia de la aplicación del Impuesto Especial sobre las Ventas de Minoristas de Determinados Hidrocarburos, contrario a la Directiva 92/12/CEE⁸⁴ del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales; como así estableció la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014. Dicho procedimiento se inició por una cuestión prejudicial, con arreglo al artículo 267 TFUE⁸⁵, por el TSJ de Cataluña.

Como consecuencia de este procedimiento, España debió devolver unos 13 millones de euros, ya que el TJUE no determinó límite temporal para las devoluciones.

⁸⁴ Actualmente derogada por la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:32008L0118&from=ES>

⁸⁵ Conforme a dicho precepto *“El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial: a) sobre la interpretación de los Tratados; b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión; Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo. Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal. Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional en relación con una persona privada de libertad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunciará con la mayor brevedad.”.*

Actualmente es posible encontrar en la página de la Agencia Tributaria el modelo para la reclamación de la devolución del impuesto⁸⁶.

A colación del procedimiento del céntimo sanitario, es necesario recordar la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2014, rec.390/2012, en cuyo fundamento quinto se dispone *“A partir del momento en que la Comisión Europea envía un dictamen motivado a un Estado miembro, este difícilmente puede alegar desconocimiento de las posibles consecuencias del mantenimiento de la norma, el acto o la conducta de que se trate; y es claro que, si la mantiene a la espera del fallo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, lo hace a su propio riesgo y ventura, no pudiendo luego alegar legítimamente falta de claridad a fin de eludir su responsabilidad patrimonial frente a los particulares afectados”*.⁸⁷

Debido a la posible impugnación del modelo 720 por parte del TJUE, debería plantearse por la Administración Tributaria las posibles consecuencias que acarrearía un procedimiento de Responsabilidad Patrimonial, como así lo manifiesta ALONSO GUTIÉRREZ⁸⁸ *“en la medida en que el mencionado plazo ha transcurrido sin que se tenga noticias de que las autoridades españolas hayan procedido a enmendar la normativa afectada, todo apunta a que España se enfrentará a un procedimiento de infracción. (...) de una u otra manera, este precedente (referente al céntimo sanitario) debiera ser tenido en cuenta por los responsables gubernamentales porque pone de relieve que cuando la Administración yerra las consecuencias pueden adquirir una magnitud excepcional”*.

⁸⁶ Como se puede comprobar en el siguiente enlace

<https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/DJ20.shtml>

⁸⁷ ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea)*, Marcial Pons, 1ª Ed, 2019, pp. 159 y ss.

⁸⁸ ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea)*, ob. cit. p. 164.

CONCLUSIONES

PRIMERA. Ante la gran preocupación social existente por el fraude fiscal, la Administración Tributaria ha optado por tomar medidas de dudoso efecto. Comenzado por la amnistía fiscal, que dio pie a la creación de la Disposición Adicional 18 de la LGT, así como sus consiguientes desarrollos complementarios: el RGGIT y la Orden HAP, que han establecido una obligación de declarar bienes y derechos situados en el extranjero, criticada tanto por juristas españoles como europeos.

SEGUNDA. La declaración de bienes y derechos debe hacerse siempre que éstos superen el valor de 50.000 euros y con carácter anual.

Se caracteriza por estar compuesta por tres obligaciones: obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero; obligación de informar sobre valores, derechos, seguros y ventas depositadas, gestionados u obtenidas en el extranjero; obligación de información sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero. A pesar de ello, la declaración se hace conjunta a través del modelo 720 de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero.

Esta declaración dice la LGT que debe hacerse por medios telemáticos, pero realmente no resulta claro que sólo pueda presentarse a través de esta vía y no en papel.

Se ha criticado que se haya creado esta obligación expresa, ya que ya existe un sistema de información entre países que, aunque no contemple toda la información que pretende conseguir el modelo 720, siempre se puede solicitar dicha información a las administraciones tributarias de otros países.

TERCERA. La característica principal de esta obligación de información es su desproporcionado régimen sancionador consecuencia de la presentación extemporánea y de la presentación de la misma por medios distintos a los telemáticos, de tal manera que las sanciones impuestas pueden llegar incluso a superar la cuantía declarada. Hay que recordar al respecto que se pueden imponer sanciones de hasta el 150%.

Además, este régimen sancionador vulnera una de las reglas máximas del derecho, el principio de *non bis in ídem*. Ya que, se reconoce la posibilidad de aplicar las sanciones

de la Disposición Adicional 18 de la LGT y el régimen sancionador ya recogido en la LGT.

También ha sido criticado, y no sin razón, el crear un régimen sancionador específico para esta declaración, cuando ya la LGT tiene su propio régimen sancionador para todas las infracciones tributarias.

CUARTA. De este régimen sancionador, se deriva una gran consecuencia, la imprescriptibilidad tributaria. Esta imprescriptibilidad hace referencia a que aquellas ganancias que no han sido declaradas se imputarán al último año no prescrito, lo que supone una gran y perjudicial vulneración del principio de seguridad jurídica.

QUINTA. A todo lo anterior, ha de añadirse la falta de claridad en la legislación mencionada, siendo necesario acudir a las consultas vinculantes de la DGT y a los Informes elaborados por el personal de la Administración para comprender íntegramente el contenido de la obligación.

SEXTA. La jurisprudencia de nuestro país comienza a declarar la nulidad de las sanciones impuestas como consecuencia de la presentación extemporánea o errónea del modelo 720. Encontramos ejemplos de ello en los pronunciamientos TSJ de Castilla y León, y Cataluña, pero también en los TEAR de Valencia y el TEAC.

SÉPTIMA. Consecuencia de todo ello, un despacho de abogados de las Palmas interpuso una denuncia ante la Comisión Europea, por lo previamente expuesto. La Comisión Europea abrió un expediente a España, después de los trámites establecidos en el TFUE de dar traslado al país para que presente alegaciones, en el cual determinaba que esta obligación era contraria a principios fundamentales de la UE, como la libre circulación de capitales, y la imputación como ganancias patrimoniales no justificadas de los bienes y derechos no declarados al último ejercicio prescrito.

Por lo tanto, no se ponía en duda por parte de la Comisión, el derecho de España a solicitar información por parte de los contribuyentes, sino que su régimen de sanciones y la imprescriptibilidad, eran contrarios al ordenamiento jurídico comunitario.

OCTAVA. Actualmente la Comisión Europea ha interpuesto una denuncia ante el TJUE, para que solucione la discrepancia generada en torno al modelo 720. Esperemos que en su día el pronunciamiento acabe de delimitar el régimen de esta obligación.

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea)*, Marcial Pons, 1ª Ed, 2019.

CALVO VÉRGEZ, J., *El incierto futuro de la declaración de bienes y derechos en el extranjero (Modelo 720) tras el dictamen motivado de la Comisión Europea de 15 de febrero de 2017*, en VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, Instituto de Estudios Fiscales.

CALVO VÉRGEZ, J., La aplicación de la orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Principales cuestiones conflictivas, *Revista Quincena Fiscal*, núm.17 /2014, Aranzadi, Cizur Menor, 2014.

CALVO VÉRGEZ, J., La presentación del modelo 720 (declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero) y su compatibilidad con el ordenamiento comunitario, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 11/2019, Aranzadi, Cizur Menor, 2019.

CARRERAS MANERO, O., *A vueltas con la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero*, Crónica Tributaria, núm. 155, 2015, pp. 45-63.

FALCÓN Y TELLA, R., La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero, Asociación Española de Asesores Fiscales, 2013.

FALCÓN Y TELLA, R., *El modelo 720 (y II): ¿es una obligación, son tres, o se trata de una obligación inexigible hasta que se apruebe un modelo para la presentación en papel?*, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 12, Aranzadi, 2013.

FAYOS C., Y TANCO P., Modelo 720: el fin no justifica los medios, *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 911, 2015.

GARCÍA CARACUEL, M., *La obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero como instrumento de lucha contra el fraude fiscal*, Revista Derecho & Sociedades, núm. 43, 2014.

HERRERO DE LA ESCOSURA, P., La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional. En: M. ABAD FERNÁNDEZ, *Medidas contra el fraude fiscal internacional, Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica*. Oviedo, 2016.

LÓPEZ LÓPEZ, H., “Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución”, *Revista de contabilidad y Tributación*, núm. 368/2013, Centro de estudios financieros.

MENÉNDEZ MORENO, A., El contundente dictamen de la Comisión Europea sobre la obligación de informar de los bienes y derechos en el extranjero y las consecuencias de su incumplimiento, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1/2019, Aranzadi, Cizur Menor, 2019.

ORENA DOMÍNGUEZ, A., Medidas de lucha contra el fraude fiscal, *Revista Quincena Fiscal* num.3/2014, Aranzadi, 2013.

SIMÓN ACOSTA, E., “Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio”, *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 847, 2012.

ZAPATA GARCÍA, M.P., *Lucha contra el fraude fiscal: ¿cualquier medio es válido? Modelo 720 y la vulneración del derecho de la UE*, *Revista de Estudios Europeos*, núm. 17, 2018, pp. 339-350.

ENLACES DE SITIOS WEB

https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/12/18/economia/1545161631_848417.html

https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/06/06/economia/1559818564_315242.html

[https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/43653/sobre-la-decision-de-la-comision-europea-de-denunciar-a-espana-ante-el-tribunal-de-justicia-de-luxemburgo-\(tjue\)-en-relacion-con-el-modelo-720-\(declar](https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/43653/sobre-la-decision-de-la-comision-europea-de-denunciar-a-espana-ante-el-tribunal-de-justicia-de-luxemburgo-(tjue)-en-relacion-con-el-modelo-720-(declar)

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_19_2774

<https://www.expansion.com/economia/2017/06/22/594b5b25ca474148368b45cb.html>

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

STJUE de 14 de septiembre de 2006, C 386/04.

STJUE (Sala Cuarta) de 11 de junio de 2009. X (C-155/08) y E. H. A. Passenheim-van Schoot (C-157/08) contra Staatssecretaris van Financiën.

STJUE del 15 de septiembre de 2011, Asunto C-132/10, Halley, Centro di Musicología Walter Stauffer.

STJUE de 15 de septiembre de 2011. Sala Segunda (Asuntos C-180/10 y C-181/10).

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

STSJ de Castilla y León 474/2018 de 16 de mayo de 2018.

STSJ de Castilla y León 4279/2018 de 28 de noviembre de 2018.

STSJ de Cataluña 572/2019 de 20 de mayo de 2019.

STSJ de Extremadura 272/2019 de 22 de julio de 2019.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Consulta vinculante V0817-13.

Resolución TEAC de 14 de diciembre de 2019.

ANEXO I. MODELO 720 DE DECLARACIÓN DE LA RENTA



Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. - Modelo 720

Declarante	NIF: 00001234S	Apellidos y nombre o razón social: JUAN ESPAÑOL ESPAÑOL
------------	----------------	---------------------------------------------------------

Bien o derecho				
Registro 2 de 2 Ver declarante				
NIF del representante *	Clave de condición del declarante	Tipo de titularidad sobre el bien o derecho	* Clave tipo de bien o derecho	* Subclave de bien o derecho
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text" value="C"/>	<input type="text" value="1"/>
Tipo de derecho real sobre inmueble	* Código de país	Clave de identificación	Identificación de valores	
<input type="text"/>	<input type="text" value="CH"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
Clave de identificación de cuenta	Código BIC	Código de cuenta		
<input type="text" value="I"/>	<input type="text" value="CREDS"/>	<input type="text" value="CH99024024012345678A"/>		
Identificación de la entidad	NIF en el país de residencia fiscal			
<input type="text" value="CREDIT SWISS"/>	<input type="text" value="1234S"/>			
Domicilio de la entidad o ubicación del inmueble				
Domicilio				
<input type="text"/>				
Datos complementarios del domicilio				
<input type="text"/>				
Población/Ciudad		Provincia/Región/Estado		
<input type="text"/>		<input type="text"/>		
* Código postal (ZIP code)	* Código país			
<input type="text"/>	<input type="text"/>			
Fecha de incorporación	* Origen del bien o derecho	Fecha de extinción		
<input type="text"/>	<input type="text" value="A"/>	<input type="text"/>		
Valoración 1: Saldo o valor a 31 de Diciembre; saldo o valor en la fecha de extinción; valor de adquisición		Valoración 2: Importe o valor de la transmisión; saldo medio del último trimestre		
<input type="text" value="60.000,00"/>		<input type="text" value="40.000,00"/>		
Clave de representación de valores	Número de valores	Clave tipo de inmueble	* Porcentaje de participación	<input type="button" value="Subir"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text" value="50,00"/>	