



universidad
de león



**FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE LEÓN
CURSO 2021/2022**

LAS AMNISTÍAS FISCALES Y EL MODELO

720

TAX AMNESTIES AND THE 720 TAX

FORM

GRADO EN DERECHO

AUTOR: DON ANDRÉS CASADO PUENTE

TUTORA: DOÑA TERESA MATA SIERRA

ÍNDICE

ABREVIATURAS	4
RESUMEN	6
ABSTRACT	6
PALABRAS CLAVE.....	8
KEYWORDS	8
OBJETO	10
METODOLOGÍA.....	12
I. Elección del tema del trabajo.....	12
II. Búsqueda de información	12
III. Fijación de objetivos y establecimiento de la hipótesis de trabajo.....	12
IV. Elaboración de la estructura del trabajo	12
V. Redacción del estudio.....	13
INTRODUCCIÓN.....	15
CAPÍTULO I	17
LAS AMNISTÍAS FISCALES EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL	17
1.- Aproximación al concepto de amnistía fiscal y distinción de otras figuras afines.....	17
2.- Las amnistías fiscales habidas en el actual Estado de Derecho	21
2.1.- Un antecedente: La Ley de amnistía de 1977	22
2.2.- La amnistía de 1985	23
2.3.- La amnistía de 1991	25
2.4.- La amnistía de 2012	27
3.- Los efectos de las amnistías de 1977, 1985 y 1991	30
4.- La prohibición de amnistías fiscales	32
LA PROBLEMÁTICA SUSCITADA POR EL MODELO 720	34
1.- El modelo 720	34
1.1.- Bienes objeto de declaración.....	34

1.2. - Bienes que no es necesario declarar	39
1.3. - Sujetos de la declaración	40
1.4. - Las sanciones previstas en el caso de no cumplimentar de forma correcta el modelo 720	41
1.4.1. Elemento objetivo.....	42
1.4.2. Elemento subjetivo	44
2.- La imprescriptibilidad de las rentas relacionadas con bienes y derechos situados en el extranjero que no se declararon mediante el modelo 720...	44
3.- Posibilidad de regularizar mediante el mecanismo establecido en el artículo 27 LGT, aunque no se hubiese presentado el modelo 720	46
CAPÍTULO III	50
EL RECORRIDO DEL MODELO 720 EN LA UNIÓN EUROPEA	53
1.- Dictamen motivado-Infracción núm. 2014/4330 emitido por la Secretaría General de la Comisión Europea en Bruselas, el 15 de febrero de 2017 ..	53
2.- Anulación del modelo 720 por la justicia europea.....	56
3.- Perspectivas de futuro de declaración de los bienes situados en el extranjero	59
CONCLUSIONES.....	63
BIBLIOGRAFÍA.....	66
ANEXOS.....	70
Anexo I (Modelo 720)	70
Anexo II (Modelo 720 Presentación mediante formulario)	72

ABREVIATURAS

- AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria
- ART.: Artículo
- BOE: Boletín Oficial del Estado
- CE: Constitución Española
- CFR.: Confróntese
- DA: Disposición Adicional
- DGT: Dirección General de Tráfico
- DNI: Documento Nacional de Identidad
- DPE: Deuda Pública Especial
- EEE: Espacio Económico Europeo
- IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- IS: Impuesto de Sociedades
- LGT: Ley General Tributaria
- LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- LIS: Ley del Impuesto de Sociedades
- NIF: Número de Identificación Fiscal
- NÚM: Número
- OB. CIT.: Obra Citada
- PÁG./PÁGS.: Página/Páginas
- RGIIT: 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.
- TC: Tribunal Constitucional
- TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central
- TEAR: Tribunal Económico-Administrativo Regional
- TFG: Trabajo de Fin de Grado
- TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
- TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea
- UE: Unión Europea
- VID.: Véase

RESUMEN

En este Trabajo de Fin de Grado se analizará el modelo 720 tomando como punto de partida las restantes amnistías fiscales habidas en España hasta la fecha. Por ello, en primer lugar, se estudiará qué es una amnistía fiscal, procediendo posteriormente a desglosar cada una de las que han tenido lugar a lo largo de nuestra historia explicando de forma concisa y detallada lo más importante de cada una de ellas. Una vez clarificadas las distintas amnistías fiscales existentes, nos centraremos en el modelo 720.

Respecto a esta última cuestión, estudiaremos el tema dividiéndolo en tres fases: qué es el modelo 720, la repercusión que ha tenido en el Derecho Comunitario y finalmente, el punto más importante del presente trabajo, qué medidas se han adoptado por parte del Estado Español para poder ajustar el modelo 720 tras la anulación por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

ABSTRACT

This Final Degree Project will analyse both the tax amnesties that have taken place in Spain and everything related to model 720. First of all, we will study what a tax amnesty is and then proceed to break down each of the amnesties that have taken place throughout our history, explaining in a concise and detailed manner the most important aspects of each one of them. Once the different existing tax amnesties have been clarified, we will focus on tax form 720.

To do so, we will study the subject by dividing it into three phases: what model 720 is, the repercussions it has had on Community Law and finally, the most important point of this work, what measures have been adopted by the Spanish State to be able to adjust model 720 after the annulment by the Court of Justice of the European Union.

PALABRAS CLAVE

Amnistía fiscal

Anulación

Declaración informativa

Dictamen

Imprescriptibilidad

Infracción

Modelo 720

KEYWORDS

Cancellation

Form 720

Imprescriptibility

Information return

Infringement

Opinion

Tax amnesty

OBJETO

Por el presente Trabajo de Fin de Grado se estudian las diferentes amnistías habidas en nuestro país, y más concretamente se analiza la repercusión que ha tenido en nuestra sociedad la implantación del Modelo 720, que fue introducido acompañando a la amnistía del año 2012.

Respecto de las amnistías, se analizarán las características de estas, definiéndolas y profundizando en los aspectos más importantes de cada una de ellas, así como un breve resumen (debido a la escasez de información existente) de los principales efectos que tuvieron en la medida en que resulta aleccionador y adecuado para introducir el tema principal de nuestro Trabajo.

A partir de ese capítulo, nos centramos ya en el Modelo 720, que, acompañando a la última amnistía habida, ha suscitado una gran controversia debido a su contenido. Nos centraremos en informar sobre los elementos objetivo y subjetivo de la declaración, los bienes sobre los que declarar, los bienes que están exentos de declaración, los sujetos de esta, el procedimiento que han de seguir, ...

A continuación, analizados los aspectos del modelo, procedemos a estudiar la forma en la que ha sido recibido por el Derecho Europeo, puesto que el régimen sancionador del mismo ha sido considerado como demoledor para todos aquellos contribuyentes que incumplían con la obligación de informar acerca de los bienes y derechos situados en el extranjero.

Por tal motivo, no siendo el único, ya que también se alegaba el incumplimiento de los principales principios del derecho comunitario y principios constitucionales, la Comisión Europea decidió interponer en el año 2017 un Dictamen, cuya finalidad era conseguir que se modificase aquellos aspectos que incumplían la normativa en el plazo de dos meses. Por lo tanto, comentaremos lo más relevante del mismo.

Sin embargo, la impasividad del Reino de España llevó a la Comisión a interponer ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea un recurso, en el año 2019, alegando como hemos mencionado anteriormente, el incumpliendo de las principales libertades recogidas tanto en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea como en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

La resolución fue emitida el 27 de enero de 2022, y como se venía viendo, se condenó al Reino de España a adaptar el Modelo 720 a la normativa vigente. Por ello, finalizaremos el presente Trabajo de Fin de Grado estudiando las reformas que se han ido realizado con el fin de seguir pudiendo imponer la declaración informativa relativa a bienes y derechos situados en el extranjero a los contribuyentes.

Resulta interesante conocer el *iter* que ha recorrido el modelo 720, tanto en España como en la Unión Europea, debido a la gran cantidad de problemas que ha traído consigo la implantación de éste y la necesidad de adaptar la normativa fiscal nacional a las exigencias del derecho de la Unión.

METODOLOGÍA

Para poder desarrollar el tema previsto se ha seguido el método de investigación jurídica-teórica propia. Del proceso cabe destacar los siguientes apartados.

I. Elección del tema del trabajo

Respecto de la elección del tema de trabajo, nos hemos centrado en buscar una materia que, dentro del propio Derecho financiero y tributario, fuese interesante, así como que se tratase de un tema de actualidad.

De esta forma decidimos que las amnistías fiscales y el modelo 720, debido a todo el proceso suscitado en los anteriores meses, era un tema perfecto para desarrollar.

II. Búsqueda de información

La información se ha venido buscando de fuentes sumamente teóricas, puesto que se trata de un tema que, si bien en la realidad es principalmente práctico, a la hora de desarrollarlo es realmente importante el hecho de conocer con profundidad todos los aspectos destacables.

Para ello, se han usado fuentes legales, tanto para las amnistías fiscales como para el modelo 720. Se han usado numerosas fuentes doctrinales, centrándonos en aquellas donde se realizaba un estudio más analítico y teórico del tema en cuestión y, finalmente, para poder sustanciar gran parte del final del Trabajo de Fin de Grado, se ha utilizado la jurisprudencia existente hasta el momento.

III. Fijación de objetivos y establecimiento de la hipótesis de trabajo

A la hora de fijar los objetivos para la elaboración del trabajo, decidimos en vez de partir directamente del propio modelo, desarrollar de forma breve los aspectos fundamentales de las amnistías fiscales habidas con anterioridad, para poder de esta manera fundamentar todo el proceso anterior a la aparición del modelo 720 y, una vez desarrollado el mismo, proceder a rematar el trabajo explicando todo lo acontecido desde su anulación.

IV. Elaboración de la estructura del trabajo

Una vez escogido el tema y preparados los objetivos que se pretendían desarrollar, se procedió a recopilar toda la información posible, así como leer

numerosos documentos respecto del tema para poder controlar todo lo relativo al mismo y confeccionar un trabajo donde se viesen reflejados todos los aspectos que fuese posible mencionar, debido a la limitación del espacio.

Por ello, partiendo de un esquema que en un principio fue meramente orientativo y sujeto a la posibilidad de poder ser modificado debido a todos los cambios que pudieran acontecer a lo largo de la elaboración del trabajo fuimos desarrollándolo hasta conseguir el resultado final del trabajo centrándonos en que, en el espacio reglamentariamente disponible, pudiéramos tratar de forma omnicomprendiva el tema en cuestión.

V. Redacción del estudio

Finalmente, una vez recopilada la información necesaria para empezar a escribir, puestos al día sobre la materia y confeccionado un primer esquema, procedimos a desarrollarlo, siempre teniendo en cuenta el criterio personal de la tutora para elaborarlo.

De esa forma, se ha llegado a la conclusión de que las modificaciones que han tenido lugar recientemente en la normativa de la declaración informativa del modelo 720 eran completamente necesarias, algo que no solamente observaron los contribuyentes, sino también la Comisión Europea.

INTRODUCCIÓN

Las amnistías fiscales, medidas por las cuales se permite regularizar patrimonios no declarados en condiciones de tributación más ventajosas que si se hubieran tributado en condiciones normales, se han venido utilizando por los diferentes Ejecutivos desde los inicios de la Democracia y por la desigualdad de trato que suponen entre los contribuyentes, no han estado exenta de numerosas críticas a lo largo del tiempo. Por ello, procedemos a desarrollar todo lo relativo a los aspectos que voy a mencionar.

La primera de ellas no se hace esperar pues incluso antes de la aprobación de la Constitución española de 1978, base de nuestro sistema democrático, en 1977, cuando, como consecuencia del fallecimiento de Francisco Franco, tuvo lugar la primera, con la intención de poner fin a las diferencias habidas durante el tiempo que duró el Régimen franquista y, por decirlo de algún modo, empezar con el contador a cero. Para ello, como se ha comentado, se aprueba esa inicial amnistía, pudiendo entender que se trata del preludio de lo que iba a suceder en los años venideros.

Tras la aprobación de ésta, numerosos ciudadanos y parte de la doctrina decidieron demostrar su oposición contra esta medida, ya que lo que unos prometían que se iba a perdonar acabó convirtiéndose en el indulto de crímenes que iban mucho más allá de meras discrepancias políticas.

A la amnistía mencionada la siguieron dos, la amnistía de 1985 y la amnistía de 1991, que pretendían que los capitales de dinero en B fuesen invertidos en Pagarés del Tesoro, de forma que la falta de dinero para financiar las actividades del Gobierno fuese sufragada por medio de dinero que de otra forma no se hubiese regularizado. Consecuencia de ello, afloraron numerosos capitales que hasta entonces habían estado en la sombra, pero esto provocó que los contribuyentes que cumplían de forma rigurosa las obligaciones tributarias estuviesen descontentos por el trato que les estaba dando a los que incumplían la normativa.

La amnistía de 1991 fue más de lo mismo. Estrechamente relacionada con la amnistía de 1985, se pretendía que los capitales de dinero en B fuesen invertidos en

Deuda Pública Especial. Por otro lado, se quería regularizar la situación existente respecto a los Pagares del Tesoro.

Finalmente nos encontramos con la amnistía del 2012, la más relevante para el presente Trabajo de Fin de Grado. Se pretendía reducir el déficit público mediante el establecimiento de una declaración tributaria especial.

Junto con la amnistía del 2012, aparece el modelo 720, recogido en la Ley 7/2012 y relativo a la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero.

El presente Trabajo de Fin de Grado se va a centrar en analizar todos los elementos del modelo, como pueden ser los bienes objeto de declaración, los bienes exentos, los sujetos, el procedimiento y, uno de los puntos más importantes, el régimen sancionador impuesto en el caso de infringir la normativa.

Casi la parte más importante de lo que se va a analizar viene a continuación, siendo tanto el Dictamen presentado por la Comisión Europea como, posteriormente, el recurso interpuesto ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Se terminará de desarrollar estableciendo las modificaciones que han tenido lugar tras la resolución del recurso por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

CAPÍTULO I

LAS AMNISTÍAS FISCALES EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL

1.- Aproximación al concepto de amnistía fiscal y distinción de otras figuras afines

Parece interesante, antes de entrar en materia, explicar el concepto de amnistía, para saber cuál es el punto desde el que partimos¹. Así, tal y como señala la Real Academia Española (en adelante, RAE), amnistía significa “*perdón de cierto tipo de delitos, que extingue la responsabilidad de los autores*”².

Una vez establecido el punto de partida desde el que parte este Trabajo de Fin de Grado (en adelante, TFG), hay que añadir a amnistía el término que hace que cobre sentido que se hable aquí de este concepto. Nos estamos refiriendo a la palabra fiscal. Así, parece lo correcto formular aquí una definición de amnistía fiscal que puede conceptuarse como “*medida por la cual se permite regularizar patrimonios no declarados en condiciones de tributación más ventajosas que si se hubieran tributado en condiciones normales*”³.

La figura de la amnistía se vincula al ámbito punitivo ya que supone alterar el ordenamiento jurídico, haciendo no sancionable una anterior conducta prohibida que además en el ordenamiento tributario admite la condonación o el perdón de las deudas tributarias, siempre que una ley expresamente así lo determine (*ex art. 75 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria* (en adelante, LGT)).

Así, lo que se pretende con las amnistías fiscales es perdonar a aquellos contribuyentes que no cumplieron en su momento con las obligaciones tributarias establecidas; y se hace permitiéndoles, en la mayoría de los casos, ingresar determinadas cuantías o regularizar su situación, por lo que, a la postre, se ven beneficiados pese a sus actuaciones en vez de perjudicados.

¹Cfr. SANCHEZ HUETE, M.A.: “Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal”, *Revista de derecho (Valdivia)*, Vol.26 no.1 Valdivia jul. 2013 en <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502013000100005>[Consultado el 21/05/2022].

² REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.^a ed., [versión 23.5 en línea] [11/04/2022]. [<https://dle.rae.es/amnist%C3%ADa%20?m=form>].

³ AGENCIA TRIBUTARIA: *Amnistía Fiscal*, [en línea] [11/04/2022]. [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/search.html?q=amnist%C3%ADa+fiscal+>].

En definitiva, es una fórmula para que aflore el dinero negro correspondiente a la economía sumergida, en otras palabras, para que salga a la luz un dinero no declarado a Hacienda que consiste en la práctica en perdonar a los defraudadores-los que no pagaron los impuestos correspondientes en el momento legalmente establecido- a cambio de imponérseles un gravamen especial, eso sí, sin sanción ni multa. Dicho en otras palabras, la infracción cometida por el obligado tributario no se castiga en una suerte de política de la zanahoria y la amenaza del palo después y todo ello con un motivo generalmente: que el Erario público necesita dinero de forma urgente y se quiere conseguir convenciendo con esta medida a los que esquivaron al Fisco.

La amnistía carece de reconocimiento expreso en la Constitución española (en adelante también CE), en la que únicamente se reconoce el derecho de gracia o indulto⁴. estableciendo prevenciones respecto de los indultos generales y señalando concretos límites a los mismos en sus artículos 87.3 y 102.3 y sin que nada mencione acerca de la amnistía; ello determina que no establezca ni prohibiciones ni límites a su concesión que encajaría en la idea de derogación retroactiva de la norma punitiva, que atendiendo al art. 9.3 de la CE⁵, resultaría admisible⁶.

La amnistía determina la regularización del obligado en la medida en que le permite realizar conductas tendentes a subsanar su situación tributaria anterior ajustándola a la legalidad, regularización que puede efectuarse de distintas formas, con distintos efectos y con diversa extensión y contenido en cada caso sin que en ningún caso suponga sanción alguna.

Esto que acaba de mencionarse abre el necesario debate moral, puesto que aquellos que habían pagado puntualmente sus correspondientes obligaciones fiscales, se van a ver francamente decepcionados por la aparición de las amnistías fiscales que, en

⁴Amnistía e indulto son conceptos diversos en su sentido, fundamento, y régimen ya que la primera supone una medida genérica que elimina la ilicitud de un conjunto de conductas, resulta el olvido —la amnesia, en consonancia a su etimología griega *amnestía*— del delito. El indulto, por su parte, supone una medida concreta de perdón, con carácter individualizado de la pena impuesta, y aparece vinculado, sobre todo, a la administración de justicia. Las diferencias son evidentes, en un caso se altera el ordenamiento jurídico y, en el otro, se evalúa individualmente el impacto de la pena. (Cfr. LINDE, E.: "Amnistía e indulto en la Constitución Española de 1978", *Boletín Informativo del Departamento de Derecho Político e Internacional*, 2. UNED, 1978-1979, pág. 65)

⁵ Dicho precepto afirma que "*La Constitución garantiza (...) la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales (...)*"

⁶ *Vid.*, de nuevo LINDE, E.: "Amnistía e indulto en la Constitución Española de 1978", *ob.*, cit., pág. 57

vez de castigar a aquellos que habían cometido fraude fiscal, a la postre han permitido que hubiesen realizado tales comportamientos inadecuados que quedan sin castigo.

Cabe preguntarse, las razones que llevan a esta situación⁷ y si merece la pena lo recaudado a través de las amnistías fiscales en la medida en que se hace a costa de producir un clarísimo malestar general entre la ciudadanía que, seguramente, va a acabar viendo que esté justificado que se cometa fraude fiscal⁸.

Tal y como señalan los datos, la amnistía fiscal del 2012 recaudó la mitad de los beneficios que se esperaban obtener, por lo que, a pesar de que en la mayoría de las ocasiones fue una inyección económica interesante para el Erario público, lo que, evidentemente, debido a la crisis económica que España estaba atravesando en ese momento, era algo necesario, consideramos que por el revuelo que causó en su momento a la población la adopción de esta amnistía, probablemente no merece la pena tomar ese tipo de medidas; al contrario, sería más lógico tratar de establecer sanciones más duras y perseguir a aquellos que cometen fraude fiscal que es lo que parece demandar la consideración que debe tenerse hacia aquellos que cumplen con sus obligaciones fiscales como buenos ciudadanos.

Haciendo un breve inciso, nos gustaría señalar el significado del concepto de fraude fiscal que puede identificarse “*aquella acción u omisión que realiza el obligado tributario con el fin de evitar el pago de tributos bajo el amparo de un resorte legal, defraudando así a la Hacienda Pública*”⁹.

Una vez explicado el término, y continuando con el tema que estábamos tratando debemos señalar que lo explicado anteriormente, llevó a que, en 2018, el Presidente del Gobierno entonces, Pedro Sánchez, intentase calmar la crispación de los ciudadanos

⁷ Cfr. PRIETO JANO, M.J.: “Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales”, *Anales de Estudios económicos y empresariales*, Núm. 9, 1994, págs. 219 y ss.

⁸ Cfr. GOENECHEA DOMÍNGUEZ, M.: *Análisis crítico de la amnistía fiscal como mecanismo para reducir el fraude fiscal*, Tesis doctoral, Universitat Internacional de Catalunya, 2017, disponible en https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/572077/Tesi_%20Mar%c3%ada_Goenechea_Dom%c3%adn_guez.pdf?sequence=1&isAllowed=y [Consultado el 21/04/2022].

⁹ IBERLEY: *Fraude Fiscal*, [en línea]. [11/04/2022]. [https://www.iberley.es/search/?form%5Bcollection%5D=iberley&form%5Bterm%5D=fraude+fiscal+de+finici%C3%B3n&form%5Bsave%5D=&form%5B_token%5D=JPEsnFnhME_kP1VFIEds70UBtyIUT4WT-g5ncr0Xo_Y].

mediante un comunicado en el que informaba de que trataría de aprobar una ley con el objetivo de prohibir futuras amnistías fiscales.

No obstante, el hecho de que haya de ser el Parlamento el encargado de aprobar dicha ley para la prohibición de las futuras amnistías, pienso que la misma no resolvería la cuestión definitivamente porque el Parlamento podrá aprobar también con posterioridad leyes a través de las cuales se condonen obligaciones fiscales.

Todo esto nos lleva a plantearnos la siguiente pregunta: ¿Cuál sería por lo tanto una posible solución para prohibir efectivamente la aparición de nuevas amnistías fiscales?

Pues bien, la solución de este problema solo cabría a partir de una reforma constitucional a través de la cual, el legislador prohibiese la posibilidad de condonar las obligaciones tributarias.

Y ello sin descartar otra solución que nos parece más interesante, a pesar de que tendría efectividad a largo plazo, como lo sería la de combatir el núcleo del problema, el fraude fiscal. Una parte de la doctrina considera que para poner fin al fraude fiscal resulta necesario establecer obligaciones más estrictas, así como sanciones más duras; no obstante, nosotros coincidimos con aquella otra parte de la doctrina, que concuerda en el hecho de que la vía para solucionar este problema no son las amenazas, sino el hecho de erradicar la corrupción evitando con ello ciertas acciones por parte de quienes provocan daños de suma importancia para nuestra economía y, por supuesto, impidiendo que las mismas sean imitadas por aquellos ciudadanos que se dejen influenciar por las malas conductas justificando dicha corrupción.

Este último aspecto, además, está relacionado con el hecho de que la mayoría de la población ve a la Administración tributaria como algo negativo o al menos, por decirlo de otra forma, ve con recelo a esta institución. Ello nos lleva a pensar que un cambio de paradigma en la imagen que proyecta la Administración tributaria, y en particular, la inspección tributaria, acompañado de un incremento de la educación cívico-tributaria en la ciudadanía que redunde en valorar más el trabajo esencial realizado por estos funcionarios podría tener unos efectos evidentes en que la persecución de los delitos fiscales sea más efectiva y, con ello, en que se cometan muchos menos. En resumen, es importante consolidar la relación entre los

contribuyentes y los funcionarios de la Administración tributaria hasta que los primeros valoren adecuadamente los fines que persiguen éstos últimos, siempre vinculado el interés general y común, si bien, mas como hemos mencionado anteriormente, se trata de un proceso lento y a largo plazo, que no se puede conseguir de un día para otro y que, hay que empezar cuanto antes para no empeorar las cosas aún más.

Otro gran debate de calado que se puede abrir tiene que ver con quiénes son las personas que se han visto beneficiadas por las amnistías. Teóricamente, los datos relevantes a efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias únicamente pueden ser conocidos por la Administración tributaria; no obstante, las últimas reformas normativas están insistiendo en que el nombre de los incumplidores sea de público conocimiento, a través de las llamadas listas de morosos¹⁰, como una fórmula para desincentivar el fraude fiscal y, con ello, evitar que además les lleguen a beneficiar medidas como las que nos preocupan en este TFG.

2.- Las amnistías fiscales habidas en el actual Estado de Derecho

Lo primero que debemos destacar es que las amnistías fiscales no son algo extraño en nuestro país¹¹, ya que a lo largo de nuestra ya no tan joven democracia se han producido algunas en el pasado y no tan lejano. De hecho, y como veremos de inmediato, en 1984, siendo Ministro de Economía y Hacienda en el primer Gobierno de

¹⁰ La publicación de las conocidas como listas de morosos se introduce por primera vez en nuestro país por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 21 de septiembre, General Tributaria (en lo sucesivo, LGT) por el artículo único 18. Actualmente, su redacción- recogida por el artículo 95bis)- responde a las modificaciones realizadas por la Ley 11/2021, de 9 de julio, por su artículo decimotercero nueve, que modificó tres de sus apartados.

El artículo 95.bis), bajo el epígrafe “*Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de obligaciones tributarias*” pretende, claramente, la creación de listas con la identificación de las personas que no cumplan con sus obligaciones tributarias si sus deudas y sanciones ascendieran a un total de 600.000 euros o más, a día 31 de diciembre. Esta publicación incluye, también, los nombres de los responsables solidarios que respondan de dichas deudas. Recoge el mismo precepto que no se incluirán las deudas y sanciones que se encuentren aplazadas o suspendidas y que los interesados tendrán derecho a presentar alegaciones respecto de su inclusión en el listado por errores materiales, de hecho, o aritméticos. Además, les da la oportunidad de no incluirles cuando a la finalización del plazo de alegaciones de diez días, lleven a cabo el pago de la totalidad de sus deudas. (Se han ocupado de este tema OLIVARES OLIVARES, B.D.: “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm.11/2015, 2015, pág.3 y ss., y MATA SIERRA, M.T.: “La publicación de listas de deudores (arts. 95.4 y 95 bis) y la publicación de fallos de sentencias condenatorias por ciertos delitos (nuevo artículo 235ter LOPJ).” en MERINO JARA, I., CALVO VÉRGEZ, J. (Coord.), *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*, 1ª ed., Huygens, España, 2016, págs.139 y ss.).

¹¹ En otros países de nuestro entorno también se han dado amnistías fiscales o regularizaciones de impuestos especiales en los últimos años. La más famosa es la de Italia de Berlusconi, donde afloraron más de 100.000 millones de euros, si bien ha habido operaciones con el mismo objetivo, lograr ingresos, en Alemania, Reino Unido o Portugal. Incluso la OCDE ha recomendado en varias ocasiones a nuestro país la realización de una amnistía fiscal

Felipe González, Miguel Boyer, decretó la más importante de la democracia que se materializa en 1985. Con el afloramiento de aquel dinero negro se pudo financiar buena parte de la reconversión industrial.

En el año 1991 llegó la segunda amnistía fiscal entonces firmada por otro Ministro socialista de Hacienda, Carlos Solchaga, que en realidad era una continuidad de la primera, pues lo que en esta se hizo fue, como veremos de inmediato, hizo fue legalizar algunos de los instrumentos financieros generados en la anterior amnistía para burlar al fisco.

Años más tarde, en concreto en 2010 en el Gobierno de Rodríguez Zapatero se produjo una regularización especial para los titulares de las numerosas cuentas secretas descubiertas en Suiza, cerrando este elenco la que se realiza con la aprobación del modelo 720 que será objeto de tratamiento detenido en este TFG.

2.1. - Un antecedente: la Ley de amnistía de 1977

Tras el fallecimiento de Francisco Franco el 20 de noviembre de 1975, el régimen dictatorial llega a su fin y es necesario que se produzca una transición de cara a la aprobación de la Constitución española de 1978. Con el objetivo de que tenga lugar esa transición, se aprueban una serie de normas que regulan algunas situaciones que se plantean en ese momento, entre las que destaca claramente un indulto general; no obstante, sin duda la más relevante para este trabajo es la aprobación de la Ley 46/1977, de Amnistía¹².

Esta Ley de amnistía, aprobada ya bajo el mandato del Rey D. Juan Carlos I de Borbón, tiene como objetivo perdonar a los presos políticos, es decir, perdonar todas aquellas actuaciones que se cometieron como consecuencia de ideologías políticas o sociales y que tuvieron lugar antes de 1976. Dicha amnistía encontró su fundamento para que fuese aprobada en la promulgación del indulto y el objetivo claro de la sociedad española de avanzar hacia la democracia. Así pues, el gobierno se puso en marcha para buscar una conciliación de ambos bandos y de esta manera que no fuese necesario el ejercicio del *ius puniendi*.

¹² Cfr. DIAZ TOVAR. J.E.: “La amnistía del artículo 31 de la Ley 50/1977”, *Civitas. Revista Española de Derecho financiero*, Núm. 40, 1983, págs. 537 y ss.

Debemos destacar que, si la traemos a colación como antecedente de las amnistías fiscales propiamente dichas de años posteriores, es porque pese a que el Gobierno tenía la intención de que por medio de la citada ley solamente se amnistiase a todas aquellas personas que no hubiesen realizado ninguna conducta que pusiera en peligro la vida o la integridad corporal, también acoge a los delitos calificados de monetarios, entendiéndose por ellos aquellas acciones que pudieron poner en peligro el patrimonio del Estado. Este hecho fue muy criticado por la sociedad, que consideraba que de esta forma no se podría avanzar hacia un estado de paz, ya que era imprescindible la amnistía total.

A pesar de que fue una amnistía totalmente necesaria, fue objeto de numerosas críticas. Éstas, se encaminaban sobre todo a atacar el hecho de que los propios funcionarios que durante el régimen franquista habían coartado los derechos de los ciudadanos y que precisamente por la aprobación de esta norma habían salido impunes de sus actos, pero haciendo especial referencia al hecho de que habían sido ellos mismos los que se habían auto amnistiado.

Finalmente, esta ley se materializa por medio de la Ley 50/1977, sobre medidas urgentes de la reforma fiscal¹³ que pretendía poner fin al sistema tributario existente durante el régimen. En concreto esta Ley permitía una regularización voluntaria de la situación fiscal mediante la presentación de declaraciones complementaria por lo que suele considerarse una amnistía preconstitucional que renunciaba a imponer sanciones y recargos, efectuando un tratamiento más favorable a las personas jurídicas al eximirles también del pago de cuotas. Es una medida que históricamente cumplía la función de obtener información tributaria para implantar el futuro modelo de tributación.

2.2.- La amnistía de 1985

Con la Ley 14/1985 de 29 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros¹⁴ se permitía a los titulares de rentas ocultas adquirir deuda pública (pagarés del Tesoro Público) a cambio de no exigir por parte del Erario público impuestos, recargos o sanciones y salvaguardando el anonimato de los titulares.

¹³ BOE, núm. 274 de 16 de noviembre de 1977.

¹⁴ BOE, núm. 129 de 30 de mayo de 1985.

En concreto su artículo 8 de la Ley 14/1985 señala que se exceptúa la retención de los rendimientos de los títulos emitidos por el Tesoro o por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario, así como los rendimientos de los Pagarés del Tesoro. Lo establecido en el artículo 8 de la presente ley es de suma importancia, debido a que como bien se menciona al final del párrafo, no se aplicará ningún tipo de retención a los rendimientos derivados de los Pagarés del Tesoro. Esto de por sí solo no es de gran relevancia, pero no se verá del mismo modo si se menciona lo recogido en el artículo 21 del Real Decreto 2027/1985 de 23 de octubre, que establece lo siguiente: *“El Ministerio de Economía y Hacienda en ningún caso podrá solicitar aquella información relativa o relacionada con todas aquellas operaciones que conciernan Pagarés del Tesoro”*.

Así, se puede observar que todos aquellos contribuyentes que tuviesen dinero que no estuviese declarado, pudieron invertirlo en los Pagarés del Tesoro, debido a que dicha información en ningún momento llegaría al Ministerio, tampoco aplicándose ningún tipo de retención.

En resumen, lo que se hace no se puede asimilar a lo que ocurrió con la amnistía fiscal de 1977, en la que se perseguía era que apareciesen todos aquellos montantes que los contribuyentes no hubiesen tributado; todo lo contrario, ya que lo que se perseguía es aportar una seguridad legal, mediante la inversión de estos en los correspondientes pagarés, y sin que fuese necesario darse a conocer y de esta manera evitar que los interesados sean investigados y perseguidos por los delitos cometidos.

De esta forma, el Tesoro Público de nuevo obtiene una fuente de financiación, en este caso por el medio de los capitales invertidos en los Pagarés.

Queríamos destacar dos realidades antes de continuar con la explicación de la siguiente amnistía. En primer lugar, mencionar las cantidades que había en circulación respecto de los Pagarés del Tesoro, siendo en 1990, 3,7 billones de pesetas, de los cuales los Poderes públicos tenían en su poder 1,7 billones¹⁵.

En segundo lugar, y como ha ocurrido siempre, esta protección que se le otorgó a los contribuyentes que no habían cumplido con sus obligaciones tributarias

¹⁵ Cfr. SEGARRA TORMO, S.: “Deuda Pública Especial”, *Gaceta Fiscal*, Núm. 154, 1997, pág. 143.

correctamente no solo ocasiono conflictos de cara a la población, sino que también supuso disputadas en el propio seno del Gobierno.

De nuevo, la Administración tributaria había aprobado una amnistía fiscal que desde el punto de vista de los contribuyentes suponía un descrédito de la misma Administración de forma que se seguía premiando a los que incumplían la normativa, pero dejando a un lado a todos aquellos que seguían cumpliendo a fielmente los plazos y las cantidades a tributar.

2.3.- La amnistía de 1991

La amnistía fiscal del año 1991 está estrechamente relacionada con la amnistía fiscal del año 1985. Viene recogida en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF¹⁶ en concreto en las Disposiciones adicionales 13^a y 14^a de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que preveían medidas de canje de activos financieros y regularización de situaciones tributarias con el fin de aflorar rentas no declaradas invertidas en títulos emitidos por Territorios forales.

En cuanto a los objetivos que se busca cumplir, por un lado, y conforme a lo dispuesto en la Disposición adicional 13.^a se pretende resolver lo relacionado con ciertos títulos-valores sobre los cuales no se había establecido ningún tipo de regulación, como los Pagarés del Tesoro que, como relatamos, dieron lugar a la amnistía fiscal de 1985, entre otros.

Por otro lado, está lo relativo a la Disposición adicional 14^a hace referencia a la necesidad de que se dicte una norma que atienda y regule todas las demás situaciones.

Así, lo que primeramente se busca es terminar con el hecho de que el Tesoro Público estuviera financiando el déficit público mediante una obtención de ingresos en cierta forma indirecta provenientes de las cantidades no tributadas por los contribuyentes que han incumplido con sus obligaciones.

Esto es debido a que el la Administración tributaria se había dado cuenta que por medio de esa falta de retención sobre los rendimientos de los Pagarés del Tesoro y la falta de necesidad de tener que informar acerca de sus datos personales, se había

¹⁶ BOE núm. 136, de 7 de junio de 1991.

logrado crear, dicho de una forma vulgar, un cebo para todos aquellos que desearan invertir dinero B.

Pero como hemos dicho anteriormente todo esto debía terminar y esta situación debía regularizarse cuanto antes. Para ello, se ofreció un periodo de tiempo que servía para blanquear todo el dinero que se había destinado a adquirir los Pagarés del Tesoro y para realizar esta regularización se pensó en fue la suscripción de deuda pública especial. La forma en la que se efectúa dicho procedimiento lo describe José Alberto SANZ DÍAZ-PALACIOS señalando que *“Los titulares de Pagarés del Tesoro u otros activos de naturaleza análoga emitidos por las Diputaciones Forales del País Vasco o la Comunidad Foral de Navarra podían, en general, optar por amortizarlos o canjearlos por la llamada Deuda Pública Especial; y ello desde la entrada en vigor de esa disposición adicional, el 8 de junio de 1991, hasta el 31 de diciembre de 1991. El canje se reservaba a las personas físicas o jurídicas que hubieran sido residentes fiscales en territorio común desde 1990, y constituyó el mecanismo mediante el cual se efectuó el blanqueo de determinadas rentas y patrimonios ocultos¹⁷.”*

Como dijimos anteriormente, lo que se pretendía era terminar con el hecho de que se invirtiesen capitales de dinero en B en Pagarés del Tesoro. El problema viene a continuación porque mediante este método no se soluciona el problema puesto que, por un lado, basta adquirir primero Pagarés del Tesoro, acudiendo al mercado secundario o a las emisiones pendientes, para después efectuar el canje por Deuda Pública Especial. Dada la flexibilidad del sistema financiero el paso de la mayoría de los activos financieros a la DPE consiste en una llamada telefónica al intermediario financiero con el que se opere.

Quisiéramos mencionar las características más relevantes de la Deuda Pública Especial que se pueden resumir en las siguientes:

- Absoluta confidencialidad respecto de la identidad de sus suscriptores.
- Representación mediante anotaciones en cuenta.
- Intransmisibilidad.
- Valor nominal unitario: 10.000 pesetas.

¹⁷ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.: *Las amnistías fiscales en España*. Ed. Aranzadi, Cizur menor, 2015, pág. 29.

- Emisión al descuento, con una rentabilidad anual del 2%.
- Vencimiento ordinario a seis años, que por lo tanto sería en 1997.
- Opción, cada año, por una amortización anticipada en las fechas que se concretasen.

Puesto que era contrario al principio de igualdad que solo se permitiese regularizar su situación a aquellos contribuyentes que tuviesen únicamente un tipo en concreto de título-valor, el legislador permitió que regularizase su situación todo aquel que quisiera. De esta forma, se estableció que se podía regularizar toda aquella situación que fuese anterior al 1 de enero de 1990, así como que iban a quedar excluidos de toda posibilidad de que se les impusiera una sanción. Lo único que se solicitaba, es que no se hubiese producido ningún tipo de requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con la situación que se quisiese regularizar¹⁸.

Una vez explicado esto, cabe destacar que la Disposición adicional 14^o, en su apartado 2, estableció un endurecimiento respecto del régimen aplicable.

2.4.- La amnistía del 2012

El Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo¹⁹, regula en la Disposición adicional primera la que se denominó “declaración tributaria especial”, que introduce la que popularmente también se denominó también amnistía fiscal por parte de la ciudadanía²⁰.

Con esta norma se introdujeron dos regímenes temporales de regularización²¹: el primero, vinculado estrechamente al impuesto sobre sociedades (en adelante, IS) respecto de sociedades radicadas en paraísos fiscales y, otro —objeto de análisis—, respecto de las personas, residentes o no, que a fecha 31 de diciembre de 2010 fueran titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas que

¹⁸ Informe de 30 de septiembre de 1991, de la Dirección General de Inspección, sobre el alcance de la disposición adicional 14.ª de la Ley 18/1991.

¹⁹ BOE núm. 78, de 31 de marzo de 2012.

²⁰ Puede verse el análisis que realiza de esta norma ANEIROS, J.: "La amnistía fiscal de 2012 y otras medidas que pretenden atraer capitales españoles en el exterior", en *web* de la Asociación Española de Asesores Fiscales 2012 y también MARTIN FERNÁNDEZ, J.: "Comentarios al 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 público", en *web* de la Asociación Española de Asesores Fiscales 2012 facilitado por mi tutora.

²¹ *Cfr.* FALCÓN Y TELLA, R., "Las fórmulas transitorias de 'regularización' establecidas por el RDL 12/2012, de reducción del déficit: los gravámenes especiales del 8% y del 10%", *Quincena Fiscal*, Núm. 8/2012, consultado en base de datos westlaw.

aparece regulado en la Disposición Adicional 15ª del LIS (Ley del Impuesto sobre Sociedades) y posibilita repatriar rentas acumuladas en sociedades radicadas en paraísos fiscales a cambio de un "gravamen especial" del 8%. El gravamen se aplicaba a los dividendos a repartir y a las ganancias derivadas de la transmisión de las participaciones, siempre que la renta se devengue en 2012 y se autoliquide e ingrese en los 25 días siguientes al correspondiente devengo.

El segundo, aparece regulado en la Disposición Adicional 1ª denominándose "declaración tributaria especial" y mediante la cual se pudo regularizar bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas, siempre que se cumplan determinados requisitos formales, temporales, de información, e ingreso. Así, se ha de declarar e ingresar el 10% de su valor de adquisición antes del 30 de noviembre de 2012, y se ha de facilitar la información necesaria para identificar los bienes de que se trate²². Estas medidas, como hemos visto en otras amnistías anteriores, obedecen a dos grandes orientaciones: una principal, de allegar recursos y recaudación y, otra accesoria, de facilitar un mayor control de rentas y bienes situados en el extranjero si bien como afirma Ramón FALCÓN Y TELLA, son normas bastante confusas, *"lo que puede disuadir de acogerse a las mismas, especialmente si se anuncian como una medida casi a la desesperada, para paliar el déficit, y no como una alternativa transitoria que se inserta en un calendario preciso de control efectivo de los capitales en el extranjero"*²³

Esta amnistía fiscal²⁴ alcanza consecuencias en dos órdenes normativos diversos, en el fiscal y en el punitivo.

En el primero, como ha señalado genera tres efectos Miguel Ángel SÁNCHEZ HUETE²⁵: *"Uno que mira al pasado, y supone la no exigencia de la eventual deuda tributaria no prescrita. Otro que contempla el presente, y que supone el declarar e*

²² A los efectos de completar las previsiones respecto de la declaración especial se dicta la orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la Disposición Adicional primera del 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 público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación.

²³ *Ídem* FALCÓN Y TELLA, R., "Las fórmulas transitorias de 'regularización' establecidas por el RDL 12/2012, de reducción del déficit: los gravámenes especiales del 8% y del 10%" cit.,.

²⁴ El proceso duró de abril a noviembre y fue en el último mes cuando se presentaron la mayoría de las declaraciones, que en total ascendieron a 31.529, con un importe medio a pagar de 37.800 euros. El 98 % (30.871 declaraciones) correspondieron a personas físicas y el 2 % (658) a personas jurídicas.

²⁵ *Cfr.* SANCHEZ HUETE, M.A.: "Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal", *ob., cit.*,

ingresar en plazo y forma los bienes y derechos sujetos al gravamen. Y el último se orienta al futuro, en tanto que conlleva una información tributaria relevante — posibilita un control de tales bienes— y origina un pronóstico favorable sobre el gravamen futuro. Esta última eficacia entra de lleno en consideraciones más de política tributaria que estrictamente jurídicas”.

Por otro lado, desde el punto de vista punitivo a quienes realicen dicha regularización, se les eximirá de su responsabilidad respecto de las sanciones tributarias que pudieran corresponderles. Dicha eficacia se extiende, según el art. 180.2 de la LGT, a la exoneración de su responsabilidad penal. La literalidad de tales menciones entraña no pocas dudas sobre si se declara la ausencia de toda responsabilidad penal, sea cual sea el delito cometido²⁶.

Esta norma resultó objeto de fuerte polémica social y política, llegándose a impugnar mediante un recurso de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional (en adelante TC) de fecha de 15 de junio de 2012 que finalmente dio la razón a quienes habían recurrido, señalando en su Sentencia de 8 de junio de 2017²⁷ que resulta inconstitucional y nula por vulnerar el art. 86.1 de la Constitución, que prohíbe el uso del Decreto-ley cuando las medidas aprobadas afecten “de forma relevante o sustancial” a los deberes consagrados en el Título I de la Constitución, como es el caso del “*deber constitucional de ‘todos’ de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*” resultando que la amnistía no era progresiva ni equitativa.

El Pleno del Constitucional concluye que la amnistía, también conocida como “Declaración Tributaria Especial” tuvo tres “importantes efectos”: el primero que permitió la regularización de las rentas previamente ocultadas “a un tipo reducido” del 10 %); el segundo que eximió a los contribuyentes que se acogieron a la regularización de “*la imposición de intereses de demora, de recargos por ingresos extemporáneos y de sanciones, administrativas o penales, por el incumplimiento de los deberes formales y materiales derivados del nacimiento de la obligación tributaria*”; y, por último,

²⁶ Sobre esta cuestión remitimos a los trabajos de BADAS CEREZO, J. “La Amnistía Fiscal”, *Revista de Información Fiscal*, Núm. 108, 2012, págs. 51-52; IGLESIAS S CAPELLAS, J.: “La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Núm. 350, 2012 págs. 9-10. Y también el posterior de SOTO BERNABEU, L.: “La declaración tributaria especial: una reflexión retrospectiva”, *Crónica tributaria*, Núm. 164, 2017, págs. 165 y ss.

²⁷ STC núm. 73/2017, de 8 de junio de 2017.

convirtió las cantidades por las que se tributó en la regulación *“en renta declarada a todos los efectos”*. Afirma también el alto Tribunal que *“en lugar de servir a la lucha contra el fraude fiscal, se aprovechan del mismo so pretexto de la obtención de unos ingresos que se consideran imprescindibles ante un escenario de grave crisis económica”* afirmando acto seguido que esto *“supone la abdicación del Estado ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos”*. De esta forma, continúa el Tribunal Constitucional, se legitima *“como una opción válida la conducta de quienes, de forma insolidaria, incumplieron su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica, colocándolos finalmente en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron voluntariamente y en plazo su obligación de contribuir”*. El fallo sentencia que *“el objetivo de conseguir una recaudación que se considera imprescindible no puede ser, por sí solo, causa suficiente que legitime la quiebra del objetivo de justicia al que debe tender, en todo caso, el sistema tributario, en general, y las concretas medidas que lo integran, en particular”*²⁸.

3.- Los efectos de estas amnistías fiscales

En cuanto a la Para los efectos de la amnistía fiscal de 1977 consideramos que la permisividad de la Ley no fue aprovechada, entre otras razones, porque gran parte de la sociedad española desconfiaba de la reforma fiscal y consideraba desorbitados los tipos tributarios que iban a gravar los rendimientos producidos por los patrimonios manifestados y porque esperaba la promulgación periódica de normas regularizadoras más permisivas.

Respecto de los efectos que tuvo la amnistía fiscal de 1985, esta se puede analizar a través de la amnistía de 1991, debido a su estrecha relación y a que los capitales invertidos en pagarés en 1985 afloraron en el año 1991 a través del blanqueo por medio de la Deuda Pública Especial. Así, se recogieron los siguientes datos:

- 840.000 millones de pesetas respecto de los Pagarés del Tesoro.
- 40.000 millones respecto de los pagarés forales.
- A estos datos, se les tendría que sumar, tal y como hicieron en su momento, otras cantidades relativas al IRPF y al IS.

²⁸ *Ídem.*

En total, pasó a formar parte de los poderes públicos un total de 1.150 billones de pesetas²⁹.

Por último, la amnistía de 2012 supuso unos ingresos para las arcas públicas de 1.192 millones de euros -muy por debajo de los 2.500 millones inicialmente previstos-, pero permitió aflorar más de 40.000 millones en bienes y derechos que no estaban declarados.

Señala Santiago ÁLVAREZ GARCÍA ³⁰que a pesar de que se han efectuado numerosas amnistías, en general, no se han realizados excesivos estudios. Indican Julio LÓPEZ LABORDA y Fernando RODRIGO SAUCO ³¹que numerosos datos que son obtenidos por la Administración en relación con las amnistías no son comunicados, de ahí que no se tenga una cuantiosa información.

4.- La prohibición de amnistías fiscales

No podemos cerrar este primer capítulo sin señalar que la reciente Ley 11/2021, de 9 de julio de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, y de transposición de la Directiva (UE) 2016/71164, del Consejo, de 12 de julio de 2016³², por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (en adelante, Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal)³³, se ha aprovechado para regular un *totum revolutum* de cuestiones fiscales de diferente calado, cuyo nexo de unión, precisamente, parece ser³⁴ algo tan socialmente mediático como lo es la necesaria prevención y lucha contra el fraude fiscal entre las que encontramos una prohibición de llevar a cabo amnistías fiscales para lo que modifica el apartado primero del artículo 3 de la LGT señalando que “*se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario*

²⁹ Vid. *La Vanguardia* 9-1-1992.

³⁰ Cfr. ÁLVAREZ GARCÍA, S.: Recaudación tributaria en tiempos de crisis. Las amnistías fiscales. *Cuadernos de información económica*, Núm. 229, 2012, págs. 7 a 12.

³¹ Cfr. LÓPEZ LABORDA, J. y RODRIGO SAUCO, F.: El análisis económico de las amnistías fiscales. ¿Qué hemos aprendido hasta ahora? *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, Núm. 163, 2002, págs. 121 a 153.

³² (LCEur 2016, 1031).

³³ BOE núm.164 de 10 de julio de 2021.

³⁴ Con carácter general se trata de una norma que contiene variopintas medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal que constituye *totum revolutum* que critica C. GARCÍA NOVOA entendiéndola como “*legislación propaganda*” (Cfr. GARCÍA NOVOA C.: “La publicación de listas de deudores y la publicación de fallos de sentencias condenatorias por ciertos delitos”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 17, 2021 págs. 21 y ss.).

de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente”.

El problema está en que pese a la contundencia de este mandato que no es la primera vez que se contempla en nuestro ordenamiento jurídico³⁵, no parece una disposición de carácter definitivo en la medida en que cualquier ley ordinaria posterior podría cambiar este criterio. La única solución a este dilema sería meter esta prohibición en la Constitución lo que, a la vista de la complicación que tendría llevar a buen puerto una reforma constitucional, al menos a fecha de hoy parece difícil³⁶.

³⁵ De hecho la Disposición adicional de la Ley 31/1991 de Presupuestos Generales del Estado para 1992, de 30 de diciembre señaló que *“A partir del 1 de enero de 1992 no se dictará disposición alguna, de cualquier rango, que implique para quien hubiere incumplido sus obligaciones tributarias, amnistía fiscal ni se establecerán otras regularizaciones análogas a las contenidas en la Disposición Adicional Decimotercera y en el punto uno de la Disposición Adicional Decimocuarta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”* (BOE núm. 313 de 31 de diciembre).

³⁶Cfr. COLLADO YURRITA, M.A.: *“Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. Consideraciones a la luz de la Ley 11/2021”*, *Los derechos de los contribuyentes y la prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Ed. Atelier, Barcelona 2022, pág. 25.

CAPÍTULO II

LA PROBLEMÁTICA SUSCITADA POR EL MODELO 720

1. El modelo 720

Junto con el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo³⁷, a través del cual se regula la amnistía fiscal del año 2012³⁸, se aprueba el modelo 720, consistente en la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, cuya regulación se encuentra recogida en 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 fraude introduce a través de la nueva Disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria³⁹, posteriormente desarrollada reglamentariamente por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio⁴⁰, el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre. y la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero⁴¹.

El desarrollo reglamentario de esta nueva obligación de información ligada al ámbito internacional se encuentra en los artículos 42 bis, 42 ter y 54 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 Tributos⁴² (en adelante, RGIIT) aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio

³⁷ BOE núm. 78, de 31 de marzo de 2012.

³⁸ Amnistía que algunos autores tildan de auténtico fracaso Cfr. BARRACHINA JUAN, E.: “El fracaso de la amnistía”, Consell Obert: *Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, Núm. 276, 2012, pág. 35.

³⁹ BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

⁴⁰ BOE núm. 213, de 5 de septiembre de 2007.

⁴¹ BOE núm. 27, de 31 de enero de 2013.

⁴² BOE núm. 213, de 5 de septiembre de 2007.

y que han sido introducidos por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre⁴³, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

Los citados artículos del RGIIT establecen en la práctica obligaciones de información sobre tres categorías diferentes de bienes y derechos situados en el extranjero, en concreto:

- Artículo 42 bis. Obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero⁴⁴.
- Artículo 42 ter. Obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero⁴⁵.
- Artículo 54 bis. Obligación de información sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero⁴⁶.

⁴³ BOE núm. 283, de 24 de noviembre de 2012.

⁴⁴ Cuyo tenor literal reza: *A efectos de lo dispuesto en la Disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren los apartados 2.a) y 2.b) anteriores, para cada entidad y cuenta.*

A estos mismos efectos, tendrán la consideración de dato cada una de las fechas y saldos a los que se refieren los párrafos c) y d) del apartado 2 así como el saldo a que se refiere el último párrafo del apartado 3, para cada cuenta.

⁴⁵ *A efectos de lo dispuesto en la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituyen conjunto de datos los relativos a la identificación y domicilio de cada una de las entidades jurídicas, terceros cesionarios, instrumentos o relaciones jurídicas, instituciones de inversión colectiva y entidades aseguradoras a que se refieren los apartados 1.a), 2 y 3.*

A estos mismos efectos, tendrá la consideración de dato cada una de las informaciones exigidas en los apartados anteriores para cada tipo de elemento patrimonial individualizado conforme a continuación se indica:

- a) En el apartado 1.b), por cada clase de acción y participación.*
- b) En el apartado 1.c), por cada clase de valor.*
- c) En el apartado 3.b), por cada renta temporal o vitalicia*

⁴⁶ *A efectos de lo dispuesto en la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 2, en relación con cada uno de los inmuebles a los que se refiere dicho apartado y en relación con cada uno de los inmuebles sobre los que se constituyan los derechos a que se refieren los apartados 3 y 4.*

A estos mismos efectos, tendrán la consideración de dato los siguientes:

- a) Cada fecha y valor a que se refieren los párrafos c) y d) del apartado 2 en relación con cada uno de los inmuebles*
- b) Cada fecha y valor a que se refiere el apartado 3, en relación con cada uno de los derechos.*
- c) Cada fecha y valor a que se refiere el apartado 4, en relación con cada uno de los derechos.*
- d) Cada fecha y valor de transmisión a que se refiere el apartado 5, en relación con cada uno de los inmuebles.*

Con el objeto de disminuir las cargas formales derivadas del cumplimiento de las obligaciones de información tributaria se ha considerado conveniente refundir en un solo modelo informativo las tres obligaciones mencionadas anteriormente y, aunque la transmisión de la declaración informativa se deba realizar obligatoriamente por medios telemáticos, se pone a disposición de los obligados tributarios un programa de ayuda con el objeto de facilitar tanto la obtención de los ficheros como su adecuada transmisión y que, al mismo tiempo, facilita su correcta cumplimentación.

Los apartados 5 del artículo 42 bis, 5 del artículo 42 ter y 7 del artículo 54 bis, así como el artículo 117 del mencionado Reglamento habilitan, en el ámbito del Estado, al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas para aprobar el modelo de declaración 720, «Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero».

Finalmente, la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, incluyó aquellos términos que eran de gran importancia con respecto al modelo 720, que serían los siguientes: lugar, forma, plazo y procedimiento

Lo primero a señalar es que no hay un **lugar** físico para la presentación del modelo 720 aunque se indica a través de donde se deberá rellenar que se desarrolla con posterioridad en el artículo 5 de dicha Orden⁴⁷.

⁴⁷ Artículo 5. Condiciones generales de presentación telemática.

1. La presentación de la declaración por vía telemática a través de Internet podrá ser efectuada bien por el propio declarante o bien por un tercero que actúe en su representación, de acuerdo con lo establecido en los artículos 79 a 81, ambos inclusive, 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, y en la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos, y se extiende ésta expresamente a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios.

2. La presentación telemática estará sujeta a las siguientes condiciones:

a) El declarante deberá disponer de Número de Identificación Fiscal (NIF).

b) El declarante deberá tener instalado en el navegador un certificado electrónico X.509.V3 expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda, sistemas de firma electrónica incorporados al Documento Nacional de Identidad (DNI-e), o cualquier otro certificado electrónico admitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria previamente instalado en el navegador a tal efecto, de acuerdo con lo previsto en la Orden HAC/1181/2003, de 12 de mayo, por la que se establecen normas específicas sobre el uso de la firma electrónica en las relaciones tributarias por medios electrónicos, informáticos y telemáticos con la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Si la presentación telemática va a ser realizada por una persona o entidad autorizada para presentar declaraciones en representación de terceras personas, será esta persona o entidad autorizada quien deberá tener instalado en el navegador su certificado.

Respecto de la **forma**, aparece recogida su regulación en el artículo 4 de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, indicándose que la presentación del modelo 720, «Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero», se efectuará por vía telemática a través de Internet, de acuerdo con las condiciones y el procedimiento previsto en los artículos 5 y 6 de esta Orden.

En el artículo señala quiénes están legitimados para presentar el modelo, siendo tanto el declarante como cualquier tercero siempre y cuando esté autorizado para la representación⁴⁸, así como las condiciones generales para que éste sea presentado por la vía telemática.

Respecto del **plazo**, señala el artículo 7 de la Orden que la presentación del modelo 720, «Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero», se realizará entre el 1 de enero y el 31⁴⁹ de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.

Por último, en el artículo 6 de la correspondiente Orden se desarrolla todo el **procedimiento** relativo a la presentación de este, siendo lo más importante que debe ser presentado de forma telemática a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) en Internet.

Así, vistas las principales características del presente modelo, nos gustaría finalizar este apartado resumiendo que con todas las medidas enumeradas se pretendía hacer frente tanto a la crisis económica que gobernaba en nuestro país en ese momento, así como la globalización económica que estaba teniendo lugar. Por ello, nuestro Gobierno consideró necesario recibir la información relativa a todos estos bienes y derechos situados en el extranjero.

c) Para efectuar la presentación telemática, el declarante, o en su caso, el presentador, deberá transmitir los ficheros ajustados a los diseños de registros tipo 1 y tipo 2 que figuran en el anexo de esta Orden.

3. En aquellos casos en que se detecten anomalías de tipo formal en la transmisión telemática de declaraciones, dicha circunstancia se pondrá en conocimiento del presentador de la declaración por el propio sistema mediante los correspondientes mensajes de error, para que proceda a su subsanación.

⁴⁸ De conformidad con los supuestos recogidos en las siguientes leyes: arts. 79 a 81, ambos inclusive, 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, y en la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo.

⁴⁹ Nos gustaría indicar que el primer año, puesto que la implantación del modelo 720 supuso una gran cantidad de datos que para la mayoría de la población eran sumamente complejos, se decidió ampliar el plazo un mes, hasta el 31 de abril.

A este respecto resulta importante destacar las palabras de Domingo CARBAJO VASCO cuando se refiere al *fraude fiscal doméstico utilizando medios internacionales*” que el mismo explica en su propia obra preceptuando lo siguiente *“hoy puede decirse que cualquier fraude fiscal tiene un claro componente internacional y que, muchas de las medidas adoptadas para combatirlo, sea a nivel mundial o en el plano nacional, han de tomar en consideración esta óptica”*⁵⁰,

Parece vital mencionar, ya que es lo que introduce todo el desarrollo del modelo 720, la estrecha relación existente entre la amnistía fiscal del año 2012 y el mismo modelo, destacando para ello las palabras de Eugenio SIMÓN ACOSTA quien afirma que *“bajo el influjo del temor a que no se cumplieran las expectativas de afloramiento de patrimonios ocultos, se introdujeron importantes medidas disuasorias y sancionadoras para quienes, teniendo bienes ocultos en el extranjero, no se acogiesen a la regularización fiscal en curso”*⁵¹.

Debido a que la presente medida tiene un alcance de tal importancia, así como que se ve respalda por una serie de sanciones de gran contundencia, todos los movimientos relativos a bienes y capitales en el extranjero se vieron limitados.⁵²

Para finalizar la introducción al modelo 720, parece apropiado señalar que de esta forma el contribuyente se sitúa en una posición complicada, ya que debe decidir si informar acerca de los bienes que tiene en el extranjero o no. Para ello, quisiéramos destacar las siguientes palabras de Isabel ESCANDÓN RUBIO y Esther FERRIOLS LITA⁵³, *“se coloca al contribuyente que haya ocultado bienes y derechos en el extranjero en la tesitura de optar, antes del 30 de noviembre de este año 2012, por la regularización de su situación tributaria, acogéndose a la amnistía fiscal, o por*

⁵⁰Cfr. CARBAJO VASCO, D.: “Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional”. *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, Núm. 88, 2015, págs.146 y ss.

⁵¹ Realiza un estudio ciertamente interesante acerca de la relación entre la amnistía del 2012 y el modelo 720 en la siguiente obra: SIMÓN ACOSTA, E. “Arbitrariedades y excesos jurídicos en la declaración informativa de bienes en el extranjero”. *Revista técnica tributaria*, Núm. 107, págs. 39 y ss.

⁵² Se puede apreciar el hecho de la reducción de las inversiones en el extranjero en la siguiente obra: FALCÓN Y TELLA, R. “El modelo 720: ¿es una obligación, son tres o se trata de una obligación inexigible hasta que se aprueba el modelo para la presentación en papel?” *Quincena Fiscal*, Núm. 12, 2013, págs. 89 y ss.

⁵³Cfr. ESCANDÓN RUBIO, I., y FERRIOLS LITA, E.:“Controversias al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”. *Actualidad Jurídica*, Núm. Extra 1, 2012, págs. 121 y ss.

arriesgarse ad infinitum a que la Administración tributaria describa su situación y pretenda su regularización y sanción”.

1.1. Bienes objeto de declaración

Una vez vistos donde se sitúan los principales rasgos del modelo 720, nos parece apropiado mencionar cuáles son los grupos de bienes y derechos que se deberán presentar a través de este.

Así, se pueden agrupar en tres los grupos de información⁵⁴ respecto de los cuales hay que rellenar el modelo 720:

- Entidades de crédito situadas en el extranjero.
- Bienes inmuebles y derechos sobre ellos⁵⁵.
- Valores, seguros y rentas.

Estos tres grupos aparecen mencionados en el artículo 3 de la correspondiente orden⁵⁶, así como en el apartado primero de la disposición adicional decimoctava de la Ley 7/2012. En el presente artículo se cita la que la información deberá corresponder a cada uno de los grupos. Sin embargo, me parece correcto el análisis y el resumen que realiza Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ aportando de una forma clara y precisa los siguientes datos⁵⁷:

Respecto de las entidades de crédito situadas en el extranjero:

- Razón social, denominación o domicilio.
- La identificación completa de la entidad.

⁵⁴Respecto de los tres grupos de información, realiza una serie de aclaraciones la Agencia Tributaria: AGENCIA TRIBUTARIA. *Bienes objeto de declaración*. [en línea] [17/05/2022]. [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/declaraciones-informativas/modelo-720-decla_____sobre-bienes-derechos-extranjero_/preguntas-frecuentes.html].

⁵⁵ Menciona GARCÍA CARACUEL, que se trata de una obligación que no estaría relacionada con ningún tipo de tributo. Pág. 451 de su obra: *“La obligación de Información de Bienes y Derechos en el Extranjero Como Instrumento de Lucha contra el fraude Fiscal”*.

⁵⁶ Se menciona a su vez en el artículo 3 que las informaciones que se deberán aportar de cada grupo se encuentran recogidas de la siguiente manera:

- Entidades financieras: 42 bis apartados 2 y 3.
- Bienes inmuebles y derechos sobre ellos: 54 bis, apartados 2,3 y 4.
- Valores, seguros y rentas: apartados 1, 2 y 3 del artículo 42 ter.

Todos los artículos recogidos en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

⁵⁷Me sumo a la enumeración realizada por el siguiente autor, aunque no citada de forma literal: ALONSO GONZÁLEZ, L- M. *La impugnación del modelo 720 (tras el dictamen de la Comisión Europea)*. Marcial Pons, 2019, pág. 34.

- La fecha de apertura o cancelación.
- Saldo a 31 de diciembre del año correspondiente.

Respecto de los bienes inmuebles situados en el extranjero y los derechos existentes sobre ellos:

- La identificación del inmueble.
- La situación del inmueble.
- La fecha de adquisición del inmueble.
- El valor por el que se efectúa la adquisición.
- La fecha de la adquisición de los derechos en el caso de que se trate de multipropiedad.

Respecto de los valores, seguros y rentas:

- Razón social o denominación.
- Saldo a 31 de diciembre.
- Quién es el tomador o el beneficiario de las rentas y seguros del extranjero.

1.2. Bienes que no es necesario declarar

Es correcto destacar que no existe la obligación de presentar el modelo en el caso de que cada grupo, considerándolo de forma independiente, no supere la cuantía de los 50.000 euros⁵⁸. La presentación de la obligación que estamos tratando tiene un carácter anual, sin embargo, no será necesario realizar una actualización siempre y cuando la cuantía de cada saldo no supere la cifra de los 20.000 euros. Tal y como

⁵⁸ La ejecución reglamentaria de la obligación de informar se recoge en el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre (BOE núm. 283, de 24 de noviembre de 2012), que introduce el artículo 42.bis) en el RGIIT).

señala Patricia HERRERO DE LA ESCOSURA: “*las irregularidades en su presentación tienen unas gravísimas consecuencias*”⁵⁹.”

Así, Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ, señala también que además de ese supuesto de exención, podremos encontrar los siguientes⁶⁰:

- Aquellas entidades que estén exentas del Impuesto sobre Sociedades⁶¹.
- Cuentas, valores o inmuebles que ya estén identificadas en la contabilidad de las personas jurídicas.
- Las cuentas de las que ya informan a Hacienda las entidades de crédito conforme a los artículos 37 y siguientes del RGGI.
- Las personas físicas que desarrollen actividades económicas y lleven la contabilidad conforme al Código de Comercio y hayan registrado los inmuebles y derechos sobre los mismos individual y suficientemente.

1.3. Sujetos de la declaración

Finalizado el apartado correspondiente a los bienes que se deben presentar, los supuestos que están excluidos de la obligación de cumplimentar el modelo 720 y la información que se debe aportar, consideramos que lo siguiente es mencionar quiénes son los sujetos que deben cumplir con la obligación de presentar la información relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero.

Para ello, hay que remitirse a lo señalado en el artículo 2, de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero que señala que estarán obligados a presentar el modelo 720, «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 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁵⁹ Cfr. HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: “La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional”, *Medidas contra el fraude fiscal internacional. Cuadernos Jean Monet sobre integración fiscal y económica*, 2016, págs. 17 y ss. [en línea] [22/05/2022] [<https://digibuo.uniovi.es/dspace/handle/10651/40738>].

⁶⁰ Hacemos referencia a la clasificación de los supuestos exentos realizados por el siguiente autor en la siguiente obra debido a su gran precisión y claridad: ALONSO GONZÁLEZ, LM. *La impugnación del modelo 720 (tras el dictamen de la Comisión Europea)*. Marcial Pons, 2019, ob., cit., pág. 34 y 35.

⁶¹ BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

1.4. Sanciones previstas en caso de no cumplimentar correctamente el modelo 720

Junto con la aparición del modelo 720 se hizo necesaria la aparición de un nuevo régimen sancionador que impusiera respecto de las infracciones que se cometiesen una serie de sanciones.

El mencionado régimen sancionador se encuentra recogido en la Ley 7/2012 ⁶²y las sanciones se encuentran situadas concretamente en la Disposición Adicional decimoctava de la misma ley (en adelante DA 18)

Parece imprescindible recalcar que tal y como señala el apartado segundo de la DA 18, las infracciones previstas en la misma, consistentes en no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional y, por otro lado, 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, tendrán las mismas sanciones en los tres grupos existentes de bienes y derechos situados en el extranjero respecto los cuales es necesario informar.

Respecto de las sanciones que se van a imponer, es muy interesante la forma en que lo organiza Patricia HERRERO DE LA ESCOSURA⁶³, dividiendo en tres grupos las mismas y siempre basándose en lo establecido en el apartado 2 de la DA 18:

- El primer grupo está compuesto por aquellas multas que se impondrán de la cuantía de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitidos o inexactos, con un mínimo de 10.000 euros para cada clase de bien de los que se incluyen en la declaración, cantidades que se reducen a 100 euros, con un mínimo de 1.500 euros, en el caso de declaración espontánea fuera de plazo. También se sancionará el hecho de que se presente a través de medios distintos a los electrónicos, telemáticos e informáticos siempre y cuando exista la obligación de realizarlo por dichos medios.

⁶² BOE núm. 261, de 30 de octubre de 2012, ya citado.

⁶³ Cfr. HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: “La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional”, ob., cit., págs. 22 y ss.

- El segundo grupo está formado por la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas todas aquellas rentas y bienes que debiéndose haber incluido en la declaración informativa, no se efectuó (de conformidad con los artículos 39.2 IRPF⁶⁴ y 134.9 del IS, aunque posteriormente fue modificado y ahora es el 121.6).

- En el tercer grupo y ya para finalizar, se encuentran todas aquellas rentas presuntas cuyo pago no haya sido realizado correctamente en el ejercicio prescrito, lo cual supondría una sanción que sería equivalente al 150% de su base, pero que a su vez no sería compatible con los artículos 191 a 195 de la LGT⁶⁵.

De esa forma, aquellos contribuyentes que no cumplan con las obligaciones tributarias establecidas deberán hacer frente a una sanción en la cuantía equivalente al primer grupo por no presentar un dato o un conjunto de datos, presentarlos de forma incompleta o presentarlo a través de medios distintos a los establecidos en la ley correspondiente, más la multa equivalente a la renta no imputada en el periodo que ya ha prescrito⁶⁶.

Esto da lugar a lo mencionado anteriormente por Patricia HERRERO DE LA ESCOSURA⁶⁷, un régimen sancionador que impone unas multas que económicamente implican unas consecuencias desmedidas para el contribuyente que haya incumplido con sus obligaciones.

Tampoco pueden obviarse las consideraciones de Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ⁶⁸ acerca de que las sanciones no distinguen entre la inclusión de datos falsos y la aportación de datos que sean inexactos, haciendo la siguiente afirmación “*no hace falta tener grandes conocimientos de Derecho Penal para aventurar que en la calificación de un documento como falso va implícita la intención de su autor de mudar*

⁶⁴ BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006.

⁶⁵ Esto es debido a que la LGT considera que la máxima sanción posible sería el 150% previsto en este caso únicamente para esa sanción.

⁶⁶ En el documento Preguntas Frecuentes M. 720, la Agencia Tributaria ofrece una serie de ejemplos sobre cómo se aplica el régimen sancionador y todos ellos confirman que la mecánica aplicativa del mismo puede dar lugar a multas enormes.

⁶⁷ En HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: “La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional”, ob., cit., pág. 24. Esta autora lo llega a calificar de injusto.

⁶⁸ Me sumo a la enumeración realizada por el siguiente autor, aunque no citada de forma literal: ALONSO GONZÁLEZ, LM. *La impugnación del modelo 720 (tras el dictamen de la Comisión Europea)*. Marcial Pons, 2019, ob., cit., págs. 98 y 99.

la verdad intencionadamente y con la finalidad de engañar. Basta con acudir al Diccionario de la Real Academia. En cambio, no se puede presuponer dolo o ánimo falsario en quien presenta una documentación incompleta o inexacta pues en ambos casos la falta de complitud o de exactitud puede tener un origen muy diverso”.

1.4.1. Elemento objetivo de la infracción

Respecto del elemento objetivo, es imprescindible mencionar que el legislador en todo momento ha optado por los tres grupos de conductas que aparecen recogidos en el RGGI⁶⁹, que ya mencionamos anteriormente.

Sin embargo, mencionando de nuevo a Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ “*es común a todas ellas la decisión de punir los comportamientos de forma completamente desagregada.*” De esta manera no se castigan de forma conjunta todos datos o conjuntos de datos que aparecen recogidos en una misma declaración informativa, sino lo que se hace es imponer las oportunas sanciones de forma independiente. Vuelve a mencionar a continuación “*la técnica de desagregar la infracción genérica en las diversas omisiones⁷⁰, inexactitudes o falsedades reporta pingües ingresos por sanción a la Hacienda Pública porque le permite articular un sistema punitivo individualizado y, caso por caso, exigir multas que, aisladamente consideradas, ya son de por sí muy elevadas, con lo que si se acumulan pueden dar lugar a sanciones exorbitantes”.*

1.4.2. Elemento subjetivo de la infracción

En lo que se refiere al elemento subjetivo de la infracción, dado que el análisis realizado por Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ⁷¹ es el más completo que hemos encontrado, nos basaremos en sus aportaciones a la hora de analizarlo. Y en este sentido, hay que empezar mencionando que el proceso de imposición de las sanciones no es algo automático, sino que en él inciden numerosos factores, destacando sobre todo el dolo o la culpa.

⁶⁹ Artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis.

⁷⁰ En SÁNCHEZ HUETE realiza un impresionante análisis en su obra *La graduación de las sanciones en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2006, págs. 90 y ss.

⁷¹ Me sumo a la explicación realizada por el siguiente autor, aunque no citada de forma literal y que pueden verse en ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2019): *La impugnación del modelo 720 (tras el dictamen de la Comisión Europea)*. Marcial Pons. Madrid, ob., cit., págs. 100 y 101.

Eso es precisamente lo que hace que la infracción tenga un elemento objetivo. Señala la DGT lo siguiente *“la valoración de la concurrencia de los elementos determinantes de la existencia de una eventual infracción, objetivos y subjetivos, solo puede efectuarse en cada caso concreto y por la Administración gestora⁷²”*.

La necesidad de que exista un elemento subjetivo a la hora de comprobar la infracción se ha visto respalda por la Resolución del TEAR⁷³ de Valencia de 29 de septiembre de 2017.

Dicha resolución lo que trata de difundir es la idea de que a pesar de que se produjo un incumpliendo de la normativa, es posible que la infracción se cometiese sin tener conocimiento de ella. Así, el TEAR menciona dos aspectos: en primer lugar *“se trata de una norma que pone de manifiesto la energía con la que el legislador quiere actuar con respecto a determinadas conductas que considera especialmente indiciarias de una posible defraudación tributaria, que ahí la cuantía de las sanciones y de ahí que califique la infracción, en todo caso, como muy grave.”* A ello añade en segundo lugar el motivo por el cual la Administración dedicó tanto tiempo en difundir dicha norma, siendo el siguiente: *“el reconocimiento implícito de la extraordinaria novedad, dificultad técnica e interpretativa en determinados puntos de la norma y- lo más importante- la gran transcendencia que su incumplimiento podría acarrear para el incumplidor, quien, sin embargo, podría incurrir en esta u otras infracciones relacionadas con ella por simple desconocimiento, es decir, por causas ajenas a la voluntad”*.

Finalmente, y coincidiendo nuevamente con Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ⁷⁴, se hace necesario el hecho de que en el momento de que se imponga una sanción porque se ha cometido una infracción, sea necesario que esa imposición esté motivada. Para ello, son numerosas las sentencias que apoyan esta necesidad y que defienden los motivos, entre las que me gustaría destacar aquellas más significativas y, en concreto, las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 2008⁷⁵, donde se

⁷² Se trata de la respuesta a una pregunta que se le formuló relativa a si se consideraba infracción la inclusión en la declaración de bienes que el obligado tributario no está obligado a declarar.

⁷³ Tal resolución la podemos encontrar en la siguiente página [<https://vlex.es/source/teac-128/c/tear-de-valencia>] Consultada el 20 de mayo de 2022.

⁷⁴En ALONSO GONZÁLEZ, LM. (2019): *La impugnación del modelo 720 (tras el dictamen de la Comisión Europea)*. Marcial Pons. Madrid, ob., cit., págs. 101 y ss.

⁷⁵ ECLI: ES:TS:2008:957

defiende que la motivación permite que la persona que ha sido castigada con una sanción por la realización de una infracción sepa el motivo real; la de 16 de marzo de 2002⁷⁶, que indica que no es posible sancionar únicamente por el incumplimiento en la que leemos literalmente que *“no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción. Es preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada como infractora”*⁷⁷.

La motivación, tal y como señala el ponente, Ángel AGUALLO AVILÉS, en la Sentencia del mismo Tribunal de 6 de junio de 2008⁷⁸ *“el derecho a la motivación de la resolución sancionadora es un derecho instrumental a través del cual se consigue la plena realización de las restantes garantías constitucionales”*.

Esto se debe a que la necesidad de motivar viene recogida en varios artículos de la Constitución, que son el 9.3 CE, 24.2 CE y 103 CE⁷⁹. En ellos se recoge la necesidad de motivar de la Administración en todos los actos, lo que se deriva también a su deber de cumplirlo con aquellos actos que tengan un carácter económico.

2.- La imprescriptibilidad de las rentas relacionadas con bienes y derechos situados en el extranjero que no se declararon mediante el modelo 720

Respecto de la obligación recogida en el modelo 720, aparece una particularidad relativa a la prescripción de las rentas relacionadas con bienes y derechos situados en el extranjero.

⁷⁶ ECLI: ES TS: 2002:1913 Sentencia mencionada y comentada en la obra de ALONSO GONZÁLEZ, LM. *La impugnación del modelo 720 (tras el dictamen de la Comisión Europea)*. Marcial Pons, 2019, ob., cit., pág. 104.

⁷⁷Fundamento de Derecho Tercero y en el mismo sentido, Sentencia de 23 de septiembre de 2002 (rec. cas. núm. 6703/1997), Fundamento de Derecho Segundo. ECLI: ES TS: 2002:6088.

⁷⁸ECLI: ES:TS:2008:3050. Conforme a la doctrina del Tribunal Supremo contenida en esta Sentencia *“No puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración Tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad”*... *“No se ha producido ni en la vía administrativa, ni en la jurisdiccional, la valoración de los específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada. Tanto en una como en otra resolución se limitan a realizar formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de las infracciones tributarias, pero no llevan a cabo, como es necesario, un análisis de esas ideas con referencia a los específicos hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada.”* (Sentencia de 10 de julio de 2007).

⁷⁹ BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.

Partiendo del análisis realizado por Marta GONZÁLEZ APARICIO⁸⁰, el presente tema hay que tratarlo teniendo en cuenta la modificación que sufrieron dos artículos:

- Por un lado, el artículo 39.2 de la LIRPF, cuya modificación hace que aquellos bienes y derechos que no se hayan declarado se consideren una ganancia patrimonial no justificada y que la misma se impute sobre el periodo impositivo más antiguo no prescrito. La única excepción para que se considere que realmente se ha producido la prescripción sería alegar que tales bienes y derechos corresponden a rentas que ya han sido declaradas o que en el momento en el que se obtuvieron dichas rentas no era contribuyente del presente impuesto.

- Por otro lado, se modifica el artículo 134.6 del IS, que al igual que el artículo anterior, hace referencia a los bienes y derechos no recogidos en la declaración informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero. Tendrán la consideración de ganancia patrimonial no justificada y nuevamente se imputarán al periodo impositivo más antiguo no prescrito. La posibilidad de alegar la prescripción, como hemos mencionado anteriormente, sería demostrando que esos bienes y derechos son relativos a rentas ya declaradas o que en el momento de obtenerlas no se era contribuyente del IS. La modificación del artículo 134.6 se vio recogida en el artículo 121.6 LIS.

A partir de la entrada en vigor de los procedimientos recogidos en las citadas modificaciones⁸¹, los contribuyentes de ambos impuestos no podrán alegar la prescripción salvo que tengan lugar las excepciones comentadas. Además, cabe destacar el hecho de que se trata de una presunción el considerar dichas rentas como una ganancia patrimonial no justificada, si bien la misma admitirá prueba en contrario⁸².

⁸⁰ Cfr GONZÁLEZ APARICIO, M. (2021): “Economía, Empresa y Justicia. Nuevos retos para el futuro mundo. Dykinson. Madrid, págs. 1154 y ss.

⁸¹ Junto con ambos procedimientos aparece recogido un régimen sancionador, establecido en la Disposición adicional primera de la Ley 7/2012.

⁸² Es destacable el hecho de que en el Proyecto de Ley inicial no aparecía la posibilidad de alegar la prueba en contrario de forma que los bienes y derechos que no habían sido declarados y eran descubiertos se entendía que se trataba de ganancias patrimoniales no justificadas, dejando al contribuyente sin la opción de poder alegar que se trataba de rentas ya declaradas o que en el momento de su obtención no estaba sujeto a ninguno de los impuestos.

Destaca de nuevo Marta GONZÁLEZ APARICIO que “*el principal efecto de la reforma es la pérdida del efecto de la prescripción ganada o, en definitiva, la imprescriptibilidad del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria*”.

A tales efectos hace referencia Isabel ESPEJO POYATO ⁸³al mencionar que “*estos preceptos no se refieren a los activos en cuestión sino a las rentas que los financiaron. Gramaticalmente ello significa que no basta probar, por ejemplo, que los fondos de la cuenta proceden de la venta de un bien que podría haber estado bastantes años en el patrimonio del contribuyente, sino que parece que se impone a este la obligación de probar la declaración de la renta con la que se adquirió el bien, o que esta no estaba sujeta. De este modo parece que se pretende asegurar que nunca prescriba la obligación tributaria relativa a las rentas que, en último extremo, hubieran concluido en los activos situados en el extranjero y no declarados*”.

Frente a estas modificaciones, la mayor parte de la doctrina⁸⁴ se opuso, puesto que no solamente se infringían determinados principios constitucionales, sino que también se veía dañada la normativa comunitaria⁸⁵.

Dentro de los principios constitucionales afectados⁸⁶, el que tiene una mayor importancia es el principio de la seguridad jurídica, pero tales modificaciones también alcanzan otros como el principio de la capacidad económica, los principios de buena fe y confianza legítima y al principio de eficacia administrativa⁸⁷.

⁸³ Cfr. ESPEJO POYATO, I.: “La recurrente Ley de represión del fraude fiscal”, *Tribuna Fiscal*, Núm. 264, 2013, pág. 51.

⁸⁴ Destacaremos dos autores con sus correspondientes obras: GARCÍA NOVOA, C.: “Novedades del Proyecto de Ley de intensificación de actuaciones en prevención y lucha contra el fraude en materia de interrupción y reanudación del cómputo de prescripción”, *Revista Técnica Tributaria*, Núm. 98, 2012, págs. 103 a 128; CAYÓN GALIARDO, A.M.: “La lucha contra el fraude en la ley 7/2012. El reforzamiento de las facultades de recaudación”, *Revista Técnica Tributaria*, Núm. 99, 2012, págs. 13 y 14.

⁸⁵ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: *La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica*, Marcial Pons, Madrid, 2016, págs. 174 y ss.

⁸⁶ La siguiente autora realiza un análisis muy acertado de la compatibilidad de los diferentes principios con el modelo 720: HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: “La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional”, ob., cit., págs. 11 y ss.

⁸⁷ FERNÁNDEZ LÓPEZ comenta que también se ve afectado el principio de proporcionalidad, viéndose damnificado de la siguiente forma por la regulación establecida en el artículo 39.2 de la LIRPF y en el artículo 121.6 de la LIS, “*confieren el mismo tratamiento a quien, estando obligado a ello, nunca ha presentado la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero –si ese incumplimiento es detectado y comunicado por la Administración–, que a quien presenta dicha declaración de forma espontánea pero fuera de plazo, pues ambos preceptos se refieren indistintamente a los contribuyentes que no hubieran cumplido “en el plazo establecido al efecto” la obligación de información*”. Vid.

Centrándonos en las normas comunitarias afectadas, podrían destacarse las siguientes: libertad de establecimiento, libre circulación de personas, libre circulación de trabajadores, libre circulación de capitales, libre circulación de servicios, ...

Relativo al apartado anterior, dedicamos todo el tercer capítulo, puesto que tales hechos fueron impugnados por la Comisión Europea.

Respecto de las mencionadas modificaciones, muchos autores decidieron aportar sus opiniones llegando a la conclusión de que era una solución gravemente perjudicial para los contribuyentes. Entre los mismos se pueden destacar a Ramón FALCÓN Y TELLA, Antonio FERNÁNDEZ DE BUJAN o Roberto-Ignacio FERNÁNDEZ LÓPEZ⁸⁸ que además coinciden en el hecho de que es posible alargar los plazos establecidos respecto de la prescripción, pero que es excesivo el hecho de que respecto tales supuestos no exista prescripción alguna.

Así lo menciona FERNÁNDEZ LÓPEZ⁸⁹, de la siguiente forma *“cuando mediase ocultación y la Administración, a través de los muchos cauces de actuación que le brinda la normativa interna e internacional, careciese de cualquier posible indicio sobre la existencia de bienes o derechos ocultos en el extranjero, pero ello siempre que además, se guardase una justa proporcionalidad entre esa mayor amplitud de los plazos prescriptivos y las dificultades objetivas de los controles administrativos para poder detectar conductas fraudulentas”*.

Frente a las novedades aportadas en ambos artículos Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ⁹⁰ sitúa el artículo 27 de la LGT. Pese a que todo lo relativo al mismo será tratado en el siguiente apartado, es necesario mencionar, a modo de introducción y siguiendo el análisis efectuado por el autor anteriormente mencionado, que se trata de la

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica*, ob., cit., pág. 182.

⁸⁸ FALCÓN Y TELLA, R.: “El anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero”, ob., cit., pág. 3; FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A.: “Incidencia en la prescripción de la Ley 7/2012 de lucha contra el fraude fiscal”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, Núm.1, 2014, págs. 49-75 y FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: *La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica*, ob., cit., págs. 187-188.

⁸⁹ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: *La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica*, ob., cit., pág. 187.

⁹⁰ ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *La impugnación del modelo 720 (tras el dictamen de la Comisión Europea)*. Marcial Pons. Madrid, ob., cit., pág. 51.

posibilidad de regular de forma extemporánea y de forma voluntaria aquellas situaciones que no fueron regularizadas en el momento debido.

3.- Posibilidad de regularizar mediante el mecanismo establecido en el artículo 27 LGT, aunque no se hubiese presentado el modelo 720

Como hemos señalado anteriormente, frente a los artículos 39.2 de la LIRPF y el artículo 12.6 de la LIS⁹¹, se posiciona otro procedimiento que es necesario mencionar, que sería el recogido en el artículo 27 de la LGT⁹².

⁹¹ Florián GARCÍA BERRO pretende aportar otro punto de vista mencionando lo siguiente “eliminar la prescripción del impuesto en relación con las rentas no declaradas que se hayan aplicado a la adquisición de bienes en el extranjero, sin establecer idéntica consecuencia en relación con las rentas destinadas a adquirir bienes en el territorio español, puede plantear problemas bajo la perspectiva del principio de libre circulación de capitales”. En GARCÍA BERRO, F.: Reflexiones sobre la reforma del IRPF a propósito de las últimas medidas en materia de ganancias patrimoniales y beneficios fiscales, *Fiscalidad en tiempos de crisis*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2014, pág. 260.

⁹² Cuyo tenor literal establece: *1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.*

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.

Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

No obstante lo anterior, no se exigirán los recargos de este apartado si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, y concurren las siguientes circunstancias:

Siguiendo el análisis efectuado por Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ, el artículo 27 de la LGT es un medio para satisfacer de forma extemporánea aquellas declaraciones que no fueron regularizadas en su momento. El mencionado autor cita lo siguiente “*desde hace años, y primando una visión práctica del problema, se reconoció por el legislador fiscal la posibilidad de que el contribuyente pagara tardíamente a cambio de asumir unos recargos compensatorios y siempre que la rectificación la*

a) *Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.*

b) *Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo.*

c) *Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.*

d) *Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.*

El incumplimiento de cualquiera de estas circunstancias determinará la exigencia del recargo correspondiente sin más requisito que la notificación al interesado.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores no impedirá el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas mediante las declaraciones o autoliquidaciones a que los mismos se refieren.

3. *Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.*

4. *Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.*

5. *El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.*

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

hiciera voluntariamente, esto es, que no fuera como consecuencia de una acción previa de la Administración”⁹³.

A continuación, formula lo más destacado del mismo artículo que se puede sintetizar en lo siguiente:

- Para aplicar los recargos correspondientes al artículo, es necesario que se den los siguientes aspectos:
 1. Que se ejecute el pago o que se presente la declaración fuera de plazo.
 2. Que se haya presentado de forma voluntaria.
- Respecto de aquellos supuestos en los cuales se den los dos presupuestos que acabamos de mencionar, se aplicarán una serie de recargos que tienen las siguientes características:
 1. Tomando como punto de partida el momento en el que debió de cumplirse con la correspondiente obligación, el recargo irá aumentando al mismo tiempo.
 2. Siempre y cuando el retraso supere los doce meses, se exigirán intereses de demora.
 3. No se impondrá sanción.

Finalmente, para concluir con el presente apartado y por consiguiente con el segundo capítulo, señala Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ que el propio Ordenamiento tributario indica el hecho de que este procedimiento regulador no se limita a ningún tributo en concreto, sino que se aplicará de forma general.⁹⁴

⁹³ En ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *La impugnación del modelo 720 (tras el dictamen de la Comisión Europea)*, ob., cit., pág. 70.

⁹⁴ Respecto de este punto, existe una sentencia con gran relevancia del propio Tribunal Constitucional de 16 de noviembre de 2000 (ECLI: ES:TC:2000:291) Dicha sentencia establece lo siguiente: “*conviene establecer un estímulo positivo para que el contribuyente regularice de manera voluntaria la situación fiscal*”.

CAPÍTULO III

EL RECORRIDO DEL MODELO 720 EN LA UNIÓN EUROPEA

1.- Dictamen motivado-Infracción núm. 2014/4330 emitido por la Secretaría General de la Comisión Europea en Bruselas, el 15 de febrero de 2017

El 15 de febrero de 2017, la Secretaría General de la Comisión Europea emite el Dictamen motivado-Infracción núm. 2014/4330⁹⁵, en relación con el modelo 720. El objetivo de dicho dictamen es resaltar que la obligación impuesta a los contribuyentes a través de dicho modelo de informar acerca de los bienes y derechos situados en el extranjero incumple numerosos principios, siendo más concretos, el principio de proporcionalidad así como determinadas libertades comunitarias, las cuales ya mencionamos anteriormente en el apartado titulado la imprescriptibilidad de las rentas relacionadas con bienes y derechos situados en el extranjero que no se declararon mediante el modelo 720.

Al respecto, menciona Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ⁹⁶ que *“sus conclusiones son demolidoras para la Hacienda Pública española en la medida en que afirma que el régimen jurídico de la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero y su régimen sancionador incumplen el principio de proporcionalidad, son discriminatorios e infringen al menos cinco libertades comunitarias”*.

A la vista de lo anterior, se puede apreciar, por lo tanto, que la correspondiente obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero es contraria al Derecho de la UE.

Vuelve a señalar el citado autor⁹⁷, con respecto al motivo de la interposición del Dictamen, que el régimen sancionador que se establece con respecto a los bienes y derechos situados en el extranjero se distancia de forma notable de las sanciones que se impondrían en el supuesto de que tales bienes estuviesen situados en España⁹⁸. Por lo

⁹⁵ Se puede acceder al citado Dictamen: <https://www.supercontable.com/documentos/dictamen-motivado-ce-infraccion-2014-4330-modelo-720.PDF>

⁹⁶ Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *La impugnación del modelo 720 (tras el dictamen de la Comisión Europea)*. Marcial Pons. Madrid, ob., cit., pág. 127.

⁹⁷ *Ídem.*, pág. 134.

⁹⁸ La Sentencia de 4 de marzo de 2004, asunto C-334/02 señala lo siguiente al respecto: *“si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que estos deben ejercerla*

tanto, ante tal situación, la UE no puede permanecer inactiva y tuvo que actuar por medio del Dictamen para que así no se vean vulnerados los derechos protegidos por el Derecho de la UE.

Respecto a ello, dedica un apartado muy interesante comparando la situación de los contribuyentes en España y los que lo hacen fuera, haciendo referencia a una situación que sucede continuamente, que es la visión que se tiene del hecho de tener bienes en el extranjero desde el punto de vista de la Hacienda Pública y desde la perspectiva de la Comisión. Para la última señala que se trata del “*resultado del legítimo ejercicio de las libertades fundamentales del Tratado de la UE*” mientras que, para la Hacienda Pública Española, señala la misma comisión que “*rechaza enérgicamente la presunción de que la tenencia de bienes y derechos en el extranjero albergue el propósito de defraudar a la Hacienda Pública*”,⁹⁹ que sería la perspectiva de España.

Cita de nuevo Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ¹⁰⁰ que “*se ha llegado a este Procedimiento de infracción porque no se ha logrado una solución temprana, dialogada, sobre las diferencias de apreciación que en torno al Modelo 720 y sus condiciones de aplicación mantienen la Administración española y la comunitaria*”.

Una vez introducidos los principales aspectos de la situación que rodea al Dictamen motivado-Infracción núm. 2014/4330, procederemos al análisis del contenido de este, partiendo del excelente resumen del contenido realizado por Marta GONZÁLEZ APARICIO¹⁰¹ que distingue los argumentos aportados por España de cara a defender la legalidad del Modelo 720, de la respuesta de la Comisión a dichos argumentos.

En relación con los argumentos aportados por las correspondientes autoridades españolas, se defiende que no había otra solución posible, así como que en otras

respetando el Derecho comunitario y abstenerse, por tanto, de toda discriminación manifestada o encubierta basada en la nacionalidad.”

⁹⁹ Ambos preceptos recogidos en el Dictamen motivado-Infracción núm. 2014/4330.

¹⁰⁰ ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *La impugnación del modelo 720 (tras el dictamen de la Comisión Europea)*. Marcial Pons. Madrid, ob., cit., pág. 128.

¹⁰¹ GONZÁLEZ APARICIO, M.: “*Economía, Empresa y Justicia. Nuevos retos para el futuro mundo*”. Dykinson. Madrid, págs. 1163 y ss.

ocasiones el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) había concedido la ampliación de los plazos¹⁰² de prescripción.

La respuesta de la Comisión fue tajante, rechazando ambos argumentos basándose en el hecho de que el Estado Español posee numerosos medios a su disposición ¹⁰³para poder obtener la información relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero, así como que una cosa es la ampliación del plazo de prescripción y otra muy diferente es no establecer plazo alguno, es decir, la imprescriptibilidad de las rentas consideradas ganancias patrimoniales no justificadas.

El plazo concedido al Estado Español para resolver la situación fue de dos meses. Sin embargo, no se produjo ningún intento de solventar aquellos aspectos que dañaban los derechos comunitarios, lo que dio lugar a que el 23 de octubre de 2019, la Comisión Europea presentase un recurso ante el TJUE ¹⁰⁴(asunto C-788/19).

En tal recurso, la Comisión Europea alega lo siguiente: *“la normativa tributaria española impone a los residentes fiscales en España una obligación de declarar determinados bienes y derechos situados en el extranjero a través un formulario de declaración fiscal (“Modelo 720”). En caso de incumplimiento o de cumplimiento incorrecto de dicha obligación, se aplica un régimen sancionador específico”. Añade que “la Comisión llega a la conclusión que las sanciones que consisten en la calificación de los activos como ganancias patrimoniales, la inaplicación de las reglas normales de prescripción y las multas pecuniarias fijas, constituyen una restricción a las libertades fundamentales del TFUE y del EEE. Aunque en principio estas medidas*

¹⁰² Señala la STJUE de 15 de septiembre de 2011, asunto C—132/10: *“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 prevista en la Directiva 77/799 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 imponibles de que se trata se encuentran en otro Estado miembro no justifica la aplicación general de un plazo suplementario para la liquidación complementaria que no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a estos mecanismos de asistencia mutua.”*

¹⁰³ Se señala la existencia de los siguientes medios de comunicación de la información a nivel internacional:

- El intercambio de información previa solicitud: recogido en el artículo 5 del Modelo de Acuerdo de Convenio de la OCDE (MC OCDE). Consiste en el intercambio de información de interés fiscal.
- El intercambio de información espontáneo: recogido en el Convenio del Consejo de Europa.
- El intercambio de información automático: artículo 6 de la Directiva 2011/16/UE.
- Finalmente, hay que destacar el hecho de que el Impuesto de Sociedades ya incorpora una gran cantidad de información.

¹⁰⁴ Se trata de un recurso de casación.

puedan ser adecuadas para alcanzar los objetivos perseguidos que son la prevención y la lucha contra la elusión y el fraude fiscal, resultan desproporcionadas”.

En ese momento, gran parte de la doctrina ya se anticipaba a lo que en un futuro iba a suceder, que sería la anulación del modelo 720 entre los que cabe citar, por ejemplo, a Enrique DE MIGUEL CANUTO¹⁰⁵.

2.- Anulación del modelo 720 por la justicia europea

El 27 de Enero de 2022, el TJUE emite la sentencia¹⁰⁶ donde se resuelve el asunto C-788/19 relativo al recurso interpuesto por la Comisión Europea frente a las extralimitaciones observadas en relación con el cumplimiento de la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero. Para tratar el asunto, abordaremos directamente la resolución, puesto que hasta el momento la doctrina existente respecto de la anulación del modelo 720 es sumamente escasa por no decir inexistente.

Señala la sentencia respecto del recurso *“mediante su recurso, la Comisión estima que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21 TFUE¹⁰⁷, 45 TFUE, 49 TFUE, 56 TFUE y 63 TFUE y los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo EEE¹⁰⁸, debido a las consecuencias que su legislación atribuye al incumplimiento o al cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación de declarar los bienes o derechos situados en el extranjero mediante el modelo 720”.*

De esta manera, se hace referencia, por un lado, a que se ven afectadas las libertades recogidas en el TFUE, que son las siguientes:

¹⁰⁵ Cfr. DE MIGUEL CANUTO, E.: “Responsabilidad del Estado legislador por contrariedad con el Derecho de la Unión”, *Quincena Fiscal*. Núm. 6, 2017, págs.. 47 y ss.

¹⁰⁶ INFOCURIA JURISPRUDENCIA. *Sentencia del Tribunal de Justicia Asunto C-78819*. [en línea] [25/05/2022]

[<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=252823&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=665295>] [Fecha de consulta: 25/05/2022]

ECLI:EU:C2022:55

¹⁰⁷ BOE, *versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*. [en línea] [25/05/2022]. [<https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00047-00199.pdf>].

¹⁰⁸ Puede encontrarse aquí: [[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:21994A0103\(01\)&from=ES](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:21994A0103(01)&from=ES)]

- Libre circulación de personas (art. 21 TFUE).
- Libre circulación de trabajadores (art. 45 TFUE).
- Libertad de establecimiento (art. 49 TFUE).
- Libre prestación de servicios (art. 56 TFUE).
- Libre circulación de capitales (art. 63 TFUE).

Por otro lado, se mencionan los siguientes artículos del Acuerdo del Espacio Económico Europeo:

- Artículo 28 Acuerdo EEE, referido a la libre circulación de trabajadores.
- Artículo 31 Acuerdo EEE, referido a la prohibición de establecer restricciones al libre establecimiento de los nacionales de un Estado miembro de la CE.
- Artículo 36 Acuerdo EEE, referido a la prohibición de establecer restricciones a la prestación de servicios en el territorio de las Partes Contratantes para los nacionales de los estados miembros de la CE.
- Artículo 40 Acuerdo EEE, referido a la prohibición de poner trabas a los movimientos de capitales a personas residentes de los Estados miembros de la CE.

Respecto de las alegaciones formuladas por las partes, son similares a los argumentos que tuvieron lugar respecto del Dictamen de la Comisión. Ésta alega que la medida adoptada por el Estado Español limita la circulación de capitales. Por su parte, el Reino de España defiende que aquellas personas que pretenden defraudar se amparan en la libertad de circulación de bienes, lo que da lugar a que sea necesaria la imposición de una serie de medidas con el fin de evitar tales sucesos.

El TJUE responde argumentando lo establecido en el artículo 63.1 del TFUE, que es lo siguiente:

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”.*

Con relación a la consideración de las rentas no declaradas y obtenidas en el extranjero como ganancias patrimoniales no justificadas, las alegaciones realizadas por las partes son las siguientes:

- Alegaciones de la Comisión Europea: se fundamentan en el hecho de que el objetivo que pretende alcanzar el legislador conlleva una serie de sanciones que son desproporcionadas.
- Alegaciones del Reino de España: *“Alega que la ocultación de los bienes o derechos de que se trata y el impago por el contribuyente del impuesto correspondiente deben probarse para que la no presentación o la presentación extemporánea de la declaración de dichos bienes o derechos por medio del modelo 720 dé lugar a una presunción de obtención de una renta no declarada por el contribuyente. El Reino de España niega asimismo la absoluta inexistencia de reglas de prescripción. Afirma que el Derecho español únicamente conlleva una particularidad en cuanto al momento inicial del cómputo del plazo de prescripción, que, según el principio de la actio nata, no empieza a correr hasta la fecha en que la Administración tributaria tiene conocimiento de la existencia de los bienes o derechos respecto de los cuales se ha incumplido la obligación de información o se ha cumplido de forma imperfecta o extemporánea”.*

El TJUE, para resolver el conflicto, se fundamenta en la reiterada jurisprudencia existente al respecto:

“Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el mero hecho de que un contribuyente residente posea bienes o derechos fuera del territorio de un Estado miembro no puede fundamentar una presunción general de fraude y evasión fiscales (...) Por otra parte, una normativa que presume la existencia de un comportamiento fraudulento por la sola razón de que concurren los requisitos que establece, sin conceder al contribuyente posibilidad alguna de destruir esa presunción, va, en principio, más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscales”.

Tras apreciar el TJUE las diferentes alegaciones correspondientes a ambas partes respecto de las cuantías de las multas, procede a dictar fallo¹⁰⁹ que, como se puede vislumbrar, condenará al Reino de España, por haberse excedido con ciertas medidas recogidas en la normativa relativa al modelo 720, y dando lugar a la obligación para el Estado Español de tener que modificar algunas disposiciones con el fin de ajustar las mismas al Derecho comunitario.

3.- Perspectivas de futuro de declaración de los bienes situados en el extranjero

Tras la resolución del TJUE que pone en evidencia que es necesario adaptar la normativa correspondiente al modelo 720 recogida en la Ley 7/2012, se hace necesaria la aprobación de las enmiendas correspondientes a la modificación de la citada ley.

Por ello, el 15 de febrero de 2022, se procede a la aprobación en el Pleno del Senado de las enmiendas que se van a introducir en el Proyecto de Ley correspondiente.

¹⁰⁹ El fallo dice lo siguiente:

A tenor del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Puesto que la Comisión ha solicitado la condena en costas del Reino de España y se ha declarado el incumplimiento, procede condenar en costas a dicho Estado miembro.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) decide:

- 1) *Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992:*
 - *al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como «ganancias patrimoniales no justificadas» sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción;*
 - *al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con una multa proporcional del 150 % del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, que puede acumularse con multas de cuantía fija, y*
 - *al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con multas de cuantía fija cuyo importe no guarda proporción alguna con las sanciones previstas para infracciones similares en un contexto puramente nacional y cuyo importe total no está limitado.*

- 2) *Condenar en costas al Reino de España.*

En el mismo, el legislador lo que pretende es modificar la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, sobre el IS en relación con las asimetrías híbridas, pero aprovecha para incorporar tales modificaciones respecto del modelo 720.

Las modificaciones que tienen lugar son las siguientes¹¹⁰:

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

La primera reforma es relativa a la eliminación del apartado 6 del artículo 121 y, por lo tanto, desaparece el hecho de que no exista prescripción por no haber presentado el modelo 720, y se aplica lo siguiente:

“El valor de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 1, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales”.

La segunda reforma que tiene lugar conlleva la eliminación del régimen sancionador recogido en la Ley 7/2012, lo que supone la aplicación del régimen sancionador general recogido en la Ley General Tributaria. La reforma se observa a continuación:

“Quedan derogadas expresamente las disposiciones adicionales primera y 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 fraude”.

¹¹⁰ Las modificaciones se encuentran recogidas en el siguiente Proyecto de Ley:

Proyecto de Ley por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas (procedente del Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo).

Se puede acceder a través del siguiente enlace:
https://www.senado.es/legis14/publicaciones/pdf/senado/bocg/BOCG_D_14_292_2753.PDF

La tercera reforma supone la desaparición de la falta de prescripción en relación con las infracciones contra la Hacienda Pública en el ámbito de la presentación de la declaración informativa del modelo 720. Se redacta tal reforma de la siguiente manera:

“Se modifica el 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, que queda redactado de la siguiente forma:

Artículo 39. Ganancias patrimoniales no justificadas. Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales. Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción”.

La última modificación que se realiza elimina el régimen sancionador existente en el caso de que se incumpla con la obligación de informar¹¹¹ sobre los bienes y derechos situados en el extranjero.

¹¹¹ Disposición adicional decimoctava. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta Ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

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

b) 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.

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

d) Información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales. Las obligaciones previstas en los párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la

De esa forma concluimos las novedades aprobadas tras la anulación por parte del TJUE del modelo 720, mediante las cuales en un principio queda ajustada la normativa al derecho comunitario.

Por último, respecto a la devolución de las cantidades recaudadas por medio de las medidas consideradas contrarias a los principios comunitarios, se ha manifestado el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC), por medio de la resolución del 4 de marzo de 2022¹¹², donde se indica que únicamente se procederá a la devolución de las regularizaciones que tuvieron lugar siempre y cuando los contribuyentes demuestren que las mismas están prescritas.

consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

¹¹² La resolución mencionada en el texto puede consultarse aquí: [\[https://serviciotelematicosext.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/05375/2020/00/0/1&q=s%3D1%26rn%3D%26ra%3D%26fd%3D%26fh%3D%26u%3D%26n%3D%26p%3D%26c1%3D%26c2%3D%26c3%3D%26tc%3D%26tr%3D%26tp%3D%26tf%3D%26c%3D%26pg%3D\]](https://serviciotelematicosext.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/05375/2020/00/0/1&q=s%3D1%26rn%3D%26ra%3D%26fd%3D%26fh%3D%26u%3D%26n%3D%26p%3D%26c1%3D%26c2%3D%26c3%3D%26tc%3D%26tr%3D%26tp%3D%26tf%3D%26c%3D%26pg%3D)

CONCLUSIONES

Primero: las amnistías fiscales son medidas por las que se permite regularizar patrimonios no declarados en condiciones de tributación más ventajosas que si se hubieran tributado en condiciones normales. Por lo tanto, del concepto hay que identificar primero el término amnistía, que supone el perdón de un hecho, y por otro lado el término fiscal, que es el que nos da a entender que se trata de un tema de Derecho Tributario.

Dicho concepto es necesario relacionarlo con el de fraude fiscal, ambos parejos, que se trata de toda aquella acción u omisión que realiza el obligado tributario con el fin de evitar el pago de tributos bajo el amparo de un resorte legal, defraudando así a la Hacienda Pública.

Segundo: a lo largo del tiempo han tenido lugar cuatro amnistías fiscales cuyos efectos han sido sumamente importantes.

En primer lugar, la amnistía de 1977, que causó numerosas críticas por el hecho de que se perdonasen actos que iban más allá de simples hechos políticos, llegando a condonar hechos en los que se había dado una violencia extrema.

Seguidamente se aprueba la amnistía de 1985, relativa al Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros, que trataba de fomentar la compra de deuda pública por medio de las rentas ocultas.

En tercer lugar y estrechamente vinculada con la amnistía de 1985, se aprueba la amnistía de 1991, que pretendía evitar que se adquirieran Pagares del Tesoro con capitales de dinero en B.

Por su parte, la amnistía fiscal del año 2012, con la que se pretendía recaudar enormes cantidades de dinero para así poder hacer frente a la crisis económica por la cual estaba pasando el Estado Español.

Finalmente, el legislador sigue luchando para intentar erradicar esta figura lo que lo demuestra la reciente modificación del artículo 3 de la LGT en el que se introduce su prohibición de forma más efectista que efectiva.

Tercero: las amnistías fiscales han dado lugar a numerosas medidas que han causado controversias en los contribuyentes de notable impacto. De entre esas medidas,

hay que subrayar la que ocupa el estudio principal en este trabajo, que como bien se ha visto, se trata de la declaración informativa del modelo 720.

Cuarto: la declaración informativa del modelo 720, aprobado por la Ley 7/2012, incluía la obligación para los contribuyentes de declarar una serie de bienes y derechos situados en el extranjero con el fin de evitar que tuviese lugar un fraude fiscal. Para ello, se establecieron unas pautas, entre las que se puede encontrar un plazo, un procedimiento y una forma para presentarlo.

Se estableció un listado de los bienes y derechos objeto de declaración, que incluía tres grupos (valores seguros y rentas, bienes inmuebles y los derechos que sobre ellos recaían y finalmente, las entidades de crédito, todos ellos situados en el extranjero), así como un listado de aquellos bienes y derechos sobre los cuales no existía la obligación de informar.

Se redactaron los datos que era necesario presentar respecto de los bienes y derechos sobre los cuales recaía la obligación de declarar.

Y finalmente, se establecieron unas reglas en cuanto a la prescripción de las ganancias patrimoniales no justificadas que distaban mucho de la legalidad.

Quinto: todo esto, provocó que la Comisión Europea, interpusiera un Dictamen motivado, alegando el incumplimiento de principios constitucionales y de principios comunitarios por parte del modelo 720, y solicitando la modificación de los diferentes preceptos señalados para que así se ajustara al derecho comunitario. Tal Dictamen fue presentado el 15 de febrero de 2017. Se le concedió al Reino de España un plazo de dos meses para la reforma solicitada pero no se cumplió con ella.

Sexto: el 23 de octubre de 2019, ante la impasividad de España, la Comisión Europea decidió interponer un recurso ante el TJUE, alegando la infracción de los artículos 21, 45, 49, 56 y 63 del TFUE y 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo EEE. La sentencia fue emitida el 27 de enero de 2022, condenando a España por haber incumplido la normativa vigente, y solicitando la reforma de los preceptos que la infringen sean modificados para su correspondiente adaptación al Derecho de la Unión.

Séptimo: Esa adaptación que se ha realizado de la declaración informativa conlleva dos grandes modificaciones sobre la normativa cuestionada que se pueden

sincretizar en: la primera, que desaparece la falta de prescripción en las ganancias patrimoniales no justificadas y la segunda que se elimina el régimen sancionador, debido a que las sanciones que se imponían eran desproporcionadas, aplicando de esta manera el Régimen General de la LGT.

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GONZÁLEZ, LM. (2019): *La impugnación del modelo 720 (tras el dictamen de la Comisión Europea)*. Marcial Pons. Madrid.

ÁLVAREZ GARCÍA, S. (2012): Recaudación tributaria en tiempos de crisis. Las amnistías fiscales. *Cuadernos de información económica*. Núm. 229.

BADAS CEREZO, J. (2012): “La Amnistía Fiscal”, *Revista de Información Fiscal*, Núm. 108.

BARRACHINA JUAN, E. (2012): “El fracaso de la amnistía”, *Consell Obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, Núm. 276.

CARBAJO VASCO, D. (2015): “Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional”, *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*. Núm. 88, (Ejemplar dedicado a: El sistema fiscal a debate. Competitividad, equidad y lucha contra el fraude).

CAYÓN GALIARDO, A.M. (2012): “La lucha contra el fraude en la ley 7/2012. El reforzamiento de las facultades de recaudación”, *Revista Técnica Tributaria*, Núm. 99.

COLLADO YURRITA, M.A. (2022): “Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. Consideraciones a la luz de la Ley 11/2021”, *Los derechos de los contribuyentes y la prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Ed. Atelier, Barcelona.

DÍAZ TOVAR. J.E. (1983): “La amnistía del artículo 31 de la Ley 50/1977”, *Civitas. Revista Española de Derecho financiero*, Núm 40.

ESCANDÓN RUBIO, I. y FERRIOLS LITA, E. (2012): “Controversias al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”. *Actualidad Jurídica*, Núm. Extra 1.

ESPEJO POYATO, I. (2013): “La recurrente Ley de represión del fraude fiscal”, *Tribuna Fiscal*, Núm. 264.

FALCÓN Y TELLA, R. (2012) "Las fórmulas transitorias de 'regularización' establecidas por el RDL 12/2012, de reducción del déficit: los gravámenes especiales del 8% y del 10%", *Quincena Fiscal*, Núm. 8.

FALCÓN Y TELLA, R. (2013) "El modelo 720: ¿es una obligación, son tres o se trata de una obligación inexigible hasta que se aprueba el modelo para la presentación en papel?". *Quincena Fiscal*, Núm. 12.

FALCÓN Y TELLA, R. (2012): "El anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero". *Quincena Fiscal*, Núm. 10.

FAYOS, C., y TANCO, P. (2015): "Modelo 720: el fin no justifica los medios". *Actualidad Jurídica Aranzadi*, Núm. 911.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2014): "Incidencia en la prescripción de la Ley 7/2012 de lucha contra el fraude fiscal", *Revista Aranzadi Doctrinal*, Núm.1.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. (2016): *La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica*. Marcial Pons.

GARCÍA BERRO, F. (2014): Reflexiones sobre la reforma del IRPF a propósito de las últimas medidas en materia de ganancias patrimoniales y beneficios fiscales, *Fiscalidad en tiempos de crisis*, Thomson Reuters Aranzadi.

GARCÍA CARACUEL, M. (2104): "La obligación de Información de Bienes y Derechos en el Extranjero Como Instrumento de Lucha contra el fraude Fiscal", *Derecho y Sociedad*, Núm. 43.

GARCÍA NOVOA, C. (2012): "Novedades del Proyecto de Ley de intensificación de actuaciones en prevención y lucha contra el fraude en materia de interrupción y reanudación del cómputo de prescripción", *Revista Técnica Tributaria*, Núm. 98.

GOENECHEA DOMÍNGUEZ, M.: *Análisis crítico de la amnistía fiscal como mecanismo para reducir el fraude fiscal*, Tesis doctoral, Universitat Internacional de Catalunya, 2017, disponible en

https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/572077/Tesi_%20Mar%c3%ada_Goenechea_Dom%c3%adnguez.pdf?sequence=1&isAllowed=y

GONZÁLEZ APARICIO, M. (2021): “*Economía, Empresa y Justicia. Nuevos retos para el futuro mundo*”. Dykinson. Madrid.

HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (2016): “La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional”, *Medidas contra el fraude fiscal internacional. Cuadernos Jean Monet sobre integración fiscal y económica*, [en línea] [<https://digibuo.uniovi.es/dspace/handle/10651/40738>].

IGLESIAS CAPELLAS, J. (2012): “La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Núm. 350.

LINDE, E. (1978-1979): "Amnistía e indulto en la Constitución Española de 1978", *Boletín Informativo del Departamento de Derecho Político e Internacional*, 2. UNED.

LÓPEZ LABORDA, J. y RODRIGO SAUCO, F. (2002): El análisis económico de las amnistías fiscales. ¿Qué hemos aprendido hasta ahora? *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, Núm. 163.

MATA SIERRA, M.T. (2016): “La publicación de listas de deudores (arts. 95.4 y 95 bis) y la publicación de fallos de sentencias condenatorias por ciertos delitos (nuevo artículo 235ter LOPJ).” en MERINO JARA, I., CALVO VÉRGEZ, J. (Coord.), *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*, 1ª ed., Huygens, España.

OLIVARES OLIVARES, B.D. (2015): “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm.11.

PRIETO JANO, M.J. (1994): “Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales”, *Anales de Estudios económicos y empresariales*, Núm. 9.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.^a ed., [versión 23.5 en línea] [11/04/2022]. [<https://dle.rae.es/amnist%C3%ADa%20?m=form>].

SANCHEZ HUETE, M.A. (2013): “Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal”, *Revista de derecho (Valdivia)*, Vol.26 no.1 Valdivia jul.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2015): *Las amnistías fiscales en España*. Ed. Aranzadi, Cizur menor.

SEGARRA TORMO, S. (1997): “Deuda Pública Especial”, *Gaceta Fiscal*, Núm. 154.

SIMÓN ACOSTA, E. (2014): “Arbitrariedades y excesos jurídicos en la declaración informativa de bienes en el extranjero”, *Revista técnica tributaria*, Núm. 107.

SOTO BERNABEU, L. (2017): “La declaración tributaria especial: una reflexión retrospectiva”, *Crónica tributaria*, Núm. 164.

ZAPATA GARCÍA, M. P. (2018): “Lucha contra el fraude fiscal: ¿cualquier medio es válido? modelo 720 y la vulneración del derecho de la Unión Europea”. *Revista de estudios europeos*, Núm. 71.

ANEXOS

Anexo I



Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero

Modelo
720

Declarante

NIF

Apellidos y nombre, denominación o razón social

Teléfono de contacto

Apellidos y nombre de la persona con quien relacionarse

Ejercicio

Ejercicio.....

Declaración complementaria o sustitutiva

Si la presentación de esta declaración tiene por objeto incluir datos que, debiendo haber figurado en otra declaración del mismo ejercicio y período presentada anteriormente, hubieran sido completamente omitidos en la misma, marque con una "X" la casilla "Declaración complementaria".
Cuando la presentación de esta declaración tenga por objeto anular y sustituir completamente a otra declaración anterior del mismo ejercicio y período en la cual se hubieran consignado datos inexactos o erróneos, indique su carácter de declaración sustitutiva marcando con una "X" la casilla correspondiente.

Declaración complementaria por inclusión de datos...

Declaración sustitutiva Número identificativo de la declaración anterior...

Resumen de los datos incluidos en la declaración

Número total de registros declarados 01

Suma total de valoración 1: Saldo o valor a 31 de diciembre; saldo o valor en la fecha de extinción; valor de adquisición 02

Suma total de valoración 2: Importe o valor de la transmisión; saldo medio último trimestre 03

Espacio reservado para la Administración



Datos identificativos de esta

NIF del declarante NIF del declarado Ejercicio Hoja
Apellidos y nombre, razón social o denominación del declarado

NIF del declarado NIF del representante legal
Clave condición del declarante Tipo de titularidad sobre el bien o derecho
Clave tipo de bien o derecho Subclave tipo de bien o derecho Tipo de derecho real sobre el inmueble
Código país
Bienes o derechos con "clave tipo de bien o derecho": "V" o "I"
Clave de identificación Identificación de valores
Bienes o derechos con "clave tipo de bien o derecho": "C"
Clave identificación de la cuenta Código BIC Código de cuenta
Identificación de la entidad
NIF en el país de residencia fiscal
Domicilio de la entidad o ubicación del inmueble
Domicilio
Datos complementarios del domicilio Población/Ciudad
Provincia/Región/Estado Código Postal (ZIP) Código País
Fecha de incorporación Fecha de extinción Origen del bien o derecho
Valoración 1 **XX**
(saldo o valor a 31 de diciembre; saldo o valor en la fecha de extinción; valor de adquisición)
Valoración 2 **XX**
(importe o valor de transmisión; saldo medio último trimestre)
Clave de representación de valores Número de valores
Clave tipo de inmueble
Porcentaje de participación

Anexo II (Modelo 720 presentación mediante formulario)

Puede identificarse con firma digital (certificado o DNI electrónico) o bien mediante el sistema de identificación Cl@ve PIN (sólo personas físicas). Si el declarante no dispone de certificado electrónico es necesario que la persona que realiza la presentación esté autorizada para presentar declaraciones en nombre de terceros, bien por estar dado de alta como colaborador o bien por estar apoderado para realizar este trámite.

Si vas a utilizar un certificado electrónico para identificarte haz clic en el enlace "Acceda con certificado o DNI electrónico" pero, si vas a utilizar el sistema Cl@ve PIN introduce el DNI o NIE en la casilla y a continuación, aporta el dato de contraste para continuar.



* Introduzca su DNI/NIE
DNI o NIE → Acceso con Cl@ve PIN

O Bien
> [Acceda con certificado o DNI electrónico](#) → Acceso con certificado o DNIe

La presentación se realiza mediante TGVI online, un sistema que valida si el fichero contiene registros correctos junto a otros erróneos, permitiendo la presentación solo de los registros correctos y descargar un fichero con el detalle de los registros con errores.

Tras identificarte, en la ventana emergente, escoge una de las opciones para acceder al formulario:



Modelo 720 - Sesión

* NIF del declarante

Continuar Importar

Puedes "**Continuar**" para cumplimentar manualmente el formulario o "**Importar**" para escoger un fichero creado con el mismo formulario o con un programa ajeno a la AEAT y que siga el diseño de registro del modelo 720.

Cumplimenta la casilla "NIF del declarante" y pulsa "Continuar". Si hubiese una sesión de trabajo guardada o una declaración previamente presentada, la aplicación te mostrará las opciones disponibles:

- En el caso de que existiese una sesión de trabajo guardada pero no presentada y desearas recuperarla, marca la casilla "**Cargar la sesión de trabajo del dd/mm/aaaa**";
- Si has presentado una declaración y deseas realizar modificaciones en ella, como son: baja, modificación o alta de registros marca la casilla "**Cargar la declaración presentada el dd/mm/aaaa hh:mm:ss**";
- Para dar de alta una nueva declaración marca la casilla "**Crear una nueva declaración**"

Selecciona una opción y pulsa "Continuar"

Modelo - Sesión

Aviso:

1. Existe una sesión de trabajo para el declarante con NIF = [redacted]
2. Ya consta una declaración presentada en su nombre para este modelo y ejercicio. A través del siguiente formulario puede hacer las modificaciones que considere oportunas (baja, modificación y alta de registros).

Al finalizar la presentación podrá visualizar la información final resultante de estas modificaciones, así como la fecha de presentación de la información suministrada.

Cargar la sesión de trabajo del [redacted]

Cargar la declaración presentada el [redacted]

Crear una nueva declaración (si se presenta implica el borrado de toda información previamente presentada)

Tras continuar accederás la ventana del declarante. En este apartado cumplimenta las casillas marcadas con asterisco ya que son obligatorias. Las casillas de los campos "Resumen de los datos incluidos en la declaración" se auto cumplimentan con los datos incluidos en el resto de la declaración.

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

Declarante y resumen de la declaración

Datos del declarante

* NIF * Apellidos y nombre o razón social Ejercicio

Persona con quién relacionarse

* Teléfono * Apellidos y nombre

Resumen de los datos incluidos en la declaración

	Registros correctos	Registros incorrectos
Suma total 1: Saldo o valor a 31 de Diciembre; saldo o valor en la fecha de extinción; valor de adquisición	<input type="text" value="0"/>	<input type="text" value="0"/>
Suma total 2: Importe o valor de la transmisión; saldo medio último trimestre	<input type="text" value="0"/>	<input type="text" value="0"/>

Apartados

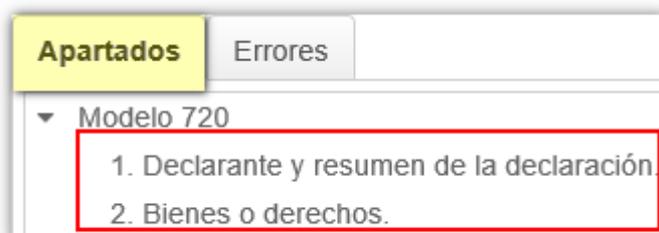
Errores

Modelo 720

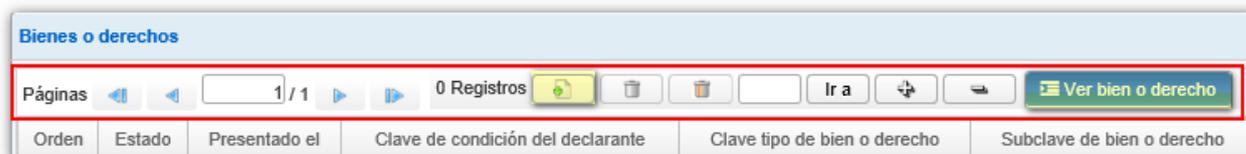
1. Declarante y resumen de la declaración.
2. Bienes o derechos.

Para modificar una declaración ya presentada, carga la declaración presentada en la ventana inicial marcando "Cargar la declaración presentada el dd/mm/aaaa hh:mm:ss" y dentro de la pestaña "Bienes o derechos" realiza los cambios que necesites: dar de baja y modificar los registros existentes o dar de alta nuevos registros.

Desde la pestaña "**Apartados**" accede a los bienes o derechos.



En el apartado "Bienes y derechos" encontrarás una botonera desde la que podrás dar de alta, baja y navegar entre los registros. Para dar de alta un bien o derecho pulsa en el icono "Nuevo registro".



Pulsa "**Validar**" para comprobar si existen errores. Si existen, aparecerá la descripción del error o el aviso y el botón "Ir al Error" o "Ir al Aviso", que te dirigirán al

campo correspondiente. Si pulsas "Descargar listado de errores" se generará un fichero en formato XML con todos los errores detectados, que podrás abrir o guardar en el equipo.

Tipo	Número línea	Código	Descripción	Ir a aviso / error
✘	-	10504	Falta contenido en 'Subclave de bien o derecho'. Registro N° 2	Ir al Error
✘	-	10506	Falta contenido en 'Clave de identificación'. Registro N° 2	Ir al Error
✘	-	10507	Falta contenido en 'Identificación de valores'. Registro N° 2	Ir al Error
✘	-	10518	Falta contenido en 'Número de valores'. Registro N° 2	Ir al Error
✘	-	10527	Falta contenido en 'Clave de representación de valores' Registro N° 2	Ir al Error

Descargar listado de errores

1 / 2

Ocultar Información Borrar Borrador Validar Guardar Importar Exportar Firmar y Enviar

Si la declaración no contiene errores obtendrás el mensaje "No existen errores".

Tipo	Número línea	Código	Descripción	Ir a aviso / error
✔	-	00000	No existen errores.	

2 / 2

Ocultar Información Borrar Borrador Validar Guardar Importar Exportar Ayuda Firmar y Enviar

Además, si antes de presentar la declaración quieres obtener un borrador para revisar los datos, dispones de la herramienta "**Borrador**" para generar un PDF no válido para su presentación con la declaración

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

Volver a declaración Nueva declaración

Usted puede hacer clic aquí para descargar el pdf.

1 de 3


Agencia Tributaria
 Teléfono: 901 33 55 33
 www.agenciatributaria.es

Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero

Modelo **720**

Declarante

NIF

Apellidos y nombre, denominación o razón social

Ejercicio

Ejercicio 2021

La opción "**Guardar**" permite almacenar los datos cumplimentados hasta ese momento en los servidores de la AEAT, aunque no esté validado (puede contener errores o estar incompleto), si ya existe una declaración guardada anteriormente se sobrescribirá. La recuperación de estos datos se realiza la acceder nuevamente al formulario web pulsando "Continuar", una vez introducido el NIF, si existe una declaración guardada para ese NIF el servidor lo detectará y le dará opción a recuperarla.

Mostrar Información
 Borrar
 Borrador
 Validar
 Guardar
 Importar
 Exportar
 Firmar y Enviar

Almacenar declaración

Guardar declaración

#	Nombre	Fecha
1		

Guardar
 Cancelar

El formulario tiene un tiempo de espera por inactividad, recomendamos que guardes la declaración para evitar la pérdida de datos.

Mediante el botón "**Exportar**" podrás generar un fichero .720



El botón "**Importar**", te permite importar los datos de un fichero generado con el formulario o con un programa ajeno a la AEAT y confeccionado según el Diseño de registro del modelo en vigor.



Una vez seleccionado el fichero, la aplicación te ofrecerá dos posibilidades:

- **A - Borrar todos los registros de Bienes y derechos e importar.** Con esta opción borrarás toda la declaración actual y obtendrás una nueva declaración con los datos que hubiese en el fichero importado.
- **B - Agregar registros de Bienes y derechos a la declaración actual.** De esta manera conservarás la declaración actual y sumará los nuevos registros a los ya existentes.

Después de validar y guardar la declaración, podrás presentarla pulsando el botón "**Firmar y Enviar**".



Marca "Conforme" y pulsa "Firmar y Enviar" para continuar con la presentación.

Diálogo Firma

Confirmación presentación del modelo 720
Para finalizar el proceso marque "Conforme" y pulse en "Firmar y Enviar"

en Nombre de

Conforme

Usted va a firmar la siguiente información

172021 T€ 720000000

Información sobre el tratamiento de datos personales

De acuerdo con el Art. 13 del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 y el artículo 11, se informa que los datos personales que va a facilitar serán tratados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria con la finalidad de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero. Podrá encontrar más información sobre los posibles tratamientos y el procedimiento para ejercer los derechos establecidos en los artículos 15 a 22 del reglamento en el siguiente [enlace](#).

El resultado de una presentación correcta será una página de respuesta con un PDF incrustado que contiene una primera hoja con la información de la presentación (número de entrada de registro, Código Seguro de Verificación, número de justificante, día y hora de presentación y datos del presentador) y, en las páginas posteriores, la copia completa de la declaración.

No obstante, si al presentar la declaración, existen unos registros correctos y otros erróneos, se permitirá presentar solamente los registros correctos. Si deseas presentar los correctos pulsa "Si". Posteriormente deberás volver a la declaración, corregir los errores y realizar una nueva presentación de la declaración completa, incluyendo todos los registros: tanto los ya presentados como los pendientes.

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

Volver a declaración Nueva declaración

Aviso importante:
Ha presentado una declaración parcial. Para retomar su declaración pulse "Volver a la declaración"

Su presentación ha sido realizada con éxito

Puede imprimir o guardar el documento PDF justificante de la presentación que se muestra en un marco al final de esta página. En el caso de que tenga problemas para visualizar dicho documento PDF, puede acceder a él utilizando el [Cotejo de documentos mediante código seguro de verificación](#).

La autenticidad de esta declaración puede ser comprobada mediante el Código Seguro de Verificación M-...-Q en <https://www.agenciatributaria.gob.es>

Rellenar y firmar Comentario

1 / 4 96,8%

INFORMACIÓN DE LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN
MODELO 720

Registro

Presentación realizada el ...

Expediente/Referencia (nº registro asignado): 20 720 ...

Código Seguro de Verificación: M-...-Q

Pulsa "Volver a declaración", comprobarás que se ha cargado la declaración completa con todos los registros, tanto los correctos como los erróneos.

Corrige los registros erróneos y si lo deseas, puedes dar de baja registros o de alta nuevos registros. Valida la declaración y vuelve a enviar la declaración completa con todos los registros, esto es, los presentados anteriormente correctos más los modificados y/o los que has dado de alta.