

RÉGIMEN TRIBUTARIO SANCIONADOR DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE LAS MONEDAS VIRTUALES SITUADAS EN EL EXTRANJERO*

Zuley Fernández Caballero
Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Barcelona

RESUMEN

La obligación de declarar monedas virtuales se introdujo con la Ley 11/2021, de 9 de julio dentro de las modalidades de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Con independencia de los cambios que acontezcan en el futuro para una mejor inserción de las criptomonedas en la declaración, el incumplimiento de esta obligación formal producirá la aplicación del régimen sancionador general previsto en la LGT, al quedar sin efecto, tras la STJUE C-788/19 de 27 de enero de 2022 y con la aprobación de la Ley 5/2022 de 9 de marzo, entre otros, el apartado segundo y tercero de la DA 18ª LGT y los apartados primero y segundo de la DA 1ª de la Ley 7/2012.

PALABRAS CLAVE

Monedas virtuales, Modelo 720, régimen sancionador

ABSTRACT

The obligation to declare virtual currencies was introduced with Law 11/2021, of July 9 within the modalities of the obligation to report assets and rights located abroad. Regardless of the changes that may occur in the future for a better insertion of cryptocurrencies in the declaration, the failure to comply with this formal obligation will produce the application of the general penalty regime provided in the LGT, as the second and third sections of the DA 18ª LGT and the first and second sections of the DA 1ª of Law 7/2012, among others, will be without effect after the STJUE C-788/19 of January 27, 2022 and with the approval of Law 5/2022 of March 9, among others.

KEYWORDS

Virtual currencies, Model 720, sanctioning regime

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN. II. REGIMEN JURÍDICO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO. 1. Principales antecedentes legislativos. 2. Régimen jurídico actual y la obligación de informar sobre monedas virtuales situadas en el extranjero. III. RÉGIMEN SANCIONADOR DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE ACTIVOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO: SU APLICACIÓN A LAS MONEDAS VIRTUALES. 1. Régimen sancionador previsto antes de la STJUE (C-788/19). 1.1. Régimen sancionador previsto en la DA 18ª LGT. 1.2. Régimen sancionador previsto en la DA 1ª LEY 7/2012. 2. Configuración del régimen sancionador tras la STJUE (C-788/19). 2.1. Fundamentos del TJUE. 2.2. Respuesta del legislador nacional. 2.3. Principales consecuencias jurídicas. IV. REFLEXIONES FINALES Y CONCLUSIÓN. V. BIBLIOGRAFIA.

**Este trabajo se enmarca en el proyecto “Reorientación de los instrumentos jurídicos para la transición empresarial hacia la economía del dato”, financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación, referencia PID2020-113506RB-100, cuyo IP es el Dr. José Antonio Fernández Amor”.*

I. INTRODUCCIÓN

Tanto la creación de monedas virtuales como su utilización en los últimos tiempos han sufrido un auge imparable y su precio, en varias ocasiones, se ha multiplicado¹. Las monedas virtuales o criptomonedas, como indica su término, son monedas virtuales o digitales que se emplean como medio de intercambio, donde la seguridad de dichas transacciones se realiza a través de criptografía². La mayoría de las criptomonedas están descentralizadas, para lo cual utilizan las cadenas de bloques o *Blockchain*³ y, además, no necesitan de ningún gobierno central o autoridad para su funcionamiento o control. En definitiva, las criptomonedas destacan por su seguridad, privacidad, ausencia de intermediación, inmediatez, globalidad, facilidad de uso en el intercambio y su deslocalización⁴.

No es de extrañar que, como consecuencia del aumento en el uso de las criptomonedas y su generalización, los Estados y los reguladores económicos han puesto su atención en ellas, intentando ordenar o limitar su uso. Este control se extiende al ámbito tributario donde la Administración procura fiscalizar, no solo las operaciones con monedas virtuales llevadas a cabo en España, sino también en el extranjero siempre que afecte a contribuyentes residentes en territorio español, establecimientos permanentes ubicados 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 (LGT)⁵.

¹ Dicha afirmación se corrobora si observamos, por ejemplo, el volumen y la expansión de las monedas virtuales desde sus orígenes por el año 2008, cuando Satoshi Nakamoto creó el Bitcoin, hasta la actualidad, donde aquella criptomoneda representa más del 50% del dominio del mercado y su valor llegó alcanzar los 55.000 dólares por Bitcoin. De acuerdo con los datos expresados por <https://coinmarketcap.com/es/currencies/bitcoin/>. Revisado 13 de junio de 2021.

² En la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica la directiva 2009/101/CE, en cuya última versión, publicada el 19 de diciembre de 2017, se considera como moneda virtual: “una representación digital de valor que no es emitida o garantizada por un banco central o una autoridad pública, no está necesariamente vinculada a una moneda legalmente establecida, y no posee la consideración de moneda o dinero de curso legal, pero se acepta por personas o entidades, como medio de intercambio, y que puede ser transferida, almacenada y negociada electrónicamente”. Además, la Dirección General de Tributos (DGT) en la Consulta Vinculante V0999-18, de 18 de abril de 2018 entendió que “las monedas virtuales son bienes inmateriales, computables por unidades o fracciones de unidades, que no son moneda de curso legal, que pueden ser intercambiados por otros bienes, incluyendo otras monedas virtuales, derechos o servicios, si se aceptan por la persona o entidad que transmite el bien o derecho o presta el servicio, y que pueden adquirirse o transmitirse generalmente a cambio de moneda de curso legal”.

³ Sobre el funcionamiento del *Blockchain*, PORXAS ROIG, N. y CONEJERO BELTRÁN, M., “Tecnología blockchain: funcionamiento, aplicaciones y retos jurídicos relacionados”, *Revista Actualidad Jurídica Uriá Menéndez*, núm. 48-enero, 2018, pp. 24-36.

⁴ SZOSTEK, D., “Consequences of applying new technologies to sources of law (overview)”, *El Derecho Público y Privado ante las nuevas tecnologías*, Dykinson, Madrid, 2020, pp. 615-623.

⁵ SÁNCHEZ, M., “Criptomonedas: funcionamiento y fiscalidad del trending topic en inversión”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 937, 2018. www.aranzadi.es. Revisado 16 de agosto de 2021; MIRAS MARÍN, N., “La tributación de las modalidades de adquisición y venta de monedas virtuales: Compraventa, Derivados financieros (CFDs, futuros y opciones), fondos de inversión, bonos estructurados e “Inicial Coin Offerings” (ICOs)”, *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, núm. 157, 2020. www.aranzadi.es. Revisado 16 de agosto de 2021; SEDEÑO LÓPEZ, J. F., “El bitcoin desde una perspectiva tributaria”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 22, 2019. www.aranzadi.es. Revisado 23 de agosto de 2021; PEDREIRA MENÉNDEZ, J. y ÁLVAREZ PÉREZ, B., “Consideraciones sobre la tributación y la calificación contable de las operaciones con moneda digital (Bitcoins) en las empresas”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 3, 2018. www.aranzadi.es. Revisado 9 de agosto de 2021; ROMERO FLOR, L. M., “Tributación del bitcoin”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 2022. www.aranzadi.es. Revisado 28 de febrero de 2022. Las

De esta manera, y con el objeto de adecuar la normativa financiera para intensificar las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude⁶ (donde se introduce la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero) y ajustar su contenido a las nuevas circunstancias existentes en el mundo económico en consonancia con la modificación de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, se incorporó una nueva modalidad dentro de la obligación de declarar activos en el extranjero, nos referimos a la obligación de informar sobre las monedas virtuales.

En efecto, con la entrada en vigor de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, 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, se modificó el primero y el segundo apartado de la Disposición Adicional Decimoctava de la LGT (DA 18ª LGT). En el primer apartado se regula la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, donde encontramos a las monedas virtuales. Por su parte, el apartado segundo (derogado recientemente) determinaba el régimen sancionador que se aplicaba ante el incumplimiento de aquella obligación formal⁷.

De esta forma, la Administración tributaria podrá exigir el cumplimiento de la obligación de declarar sobre las monedas digitales ubicadas en territorio extranjero que se encuentren almacenadas en monederos o carteras, cuya inobservancia produce la aplicación del régimen sancionador previsto en los artículos 198 y 199 de la LGT, en lugar del régimen sancionador que establecía el segundo apartado de la DA 18ª LGT y la Disposición Adicional Primera 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 (DA 1ª de la Ley 7/2012), mandatos que quedaron sin efecto tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE) (Sala Primera), de 27 de enero de 2022, en el asunto C-788/19⁸ y con la aprobación de la Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas (Ley 5/2022)⁹.

Y es, precisamente, el régimen tributario sancionador que se aplica ante el incumplimiento de la obligación de informar sobre monedas virtuales en el extranjero, ya sea por la no presentación del Modelo 720 o su presentación fuera de plazo o de forma incompleta, inexacta o con datos falsos o por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo, el

criptomonedas en el mundo véase como ejemplo el ordenamiento de Japón en la obra de VILLAROIG MOYA, R., “Regulación y tributación de las criptomonedas en Japón”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 4 y 6, 2020. www.aranzadi.es. Revisado 4 de agosto de 2021.

⁶ En relación con el control tributario y la lucha contra la evasión fiscal en el marco de las criptomonedas: GIL SORIANO, A., “Monedas virtuales: aproximación jurídico-tributaria y control tributario”, *Revista Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 48-enero, 2018, p. 77.

⁷ Más adelante estudiamos los cambios acaecidos en el régimen sancionador que se aplicaba ante el incumplimiento de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero y que quedó derogado tras la sentencia del Tribunal de Justicia C-788/19. *Vid. infra.*, apartado tercero 2. “Configuración del régimen sancionador tras la STJUE (C-788/19)”.

⁸ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62019CJ0788&from=EN>.

⁹ <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2022-3712>. Revisado el 11 de marzo de 2022.

objeto de este trabajo. Lo que nos lleva, en un primer momento, al examen del régimen jurídico de la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero desde sus inicios en los años 2012-2013 hasta la actualidad con la incorporación reciente de la obligación de declarar las criptomonedas. Para, posteriormente, pasar al estudio del régimen sancionador que se aplicaba por el incumplimiento de esta obligación formal antes del pronunciamiento de la justicia europea y una vez que se publica la sentencia C-788/19 del Tribunal de Justicia y entra en vigor la Ley 5/2022. Finalmente, exponemos una serie de reflexiones finales a modo de conclusiones.

II. REGIMEN JURÍDICO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

1. Principales antecedentes legislativos

La obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero es una medida que contribuye a la lucha contra el fraude fiscal y que se introdujo con la entrada en vigor 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. Por ello, buscamos los antecedentes legislativos inmediatos a esta obligación formal, principalmente, en ámbito de la lucha contra el fraude fiscal y en la declaración tributaria especial (DTE), esta última, prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público¹⁰.

Nuestro estudio lo iniciamos con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas de reforma fiscal que modificó algunos preceptos del Código Penal y reguló el secreto bancario y el deber de colaboración en la gestión tributaria. Años más tarde, también dentro de la lucha contra el fraude fiscal, se aprobó la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT de 1963 que incorporó, entre otras, reformas al régimen de infracciones y sanciones, a los artículos destinados a los obligados tributarios (artículos 38, 39 y 40.1 de la LGT de 1963) y a la gestión de los tributos, principalmente, lo concerniente al deber de información¹¹.

Dentro de la evolución legislativa de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero, en el ámbito de las medidas contra el fraude fiscal, debemos

¹⁰ Esta norma se completó con los apartados 6 y 7 de la disposición final tercera del Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, y más adelante la disposición final tercera de la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, hizo una nueva redacción a estos mismos apartados. Además, el régimen jurídico de la DTE se completó con la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, que desarrolló la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 que aprobó los modelos 750 y D-750, con la Orden HAP/1181/2012, de 31 de mayo, que aprobó el modelo 250. Por su parte, la DGT aprobó los Informes sobre el procedimiento de regularización derivado de la presentación de la DTE de 27 de junio de 2012 y de 11 de octubre de 2012. Véase también ALARCÓN GARCÍA, E. y ROZAS VALDÉS, J. A., *La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero*, Francis Lefebvre, Madrid, 2016, pp. 17 -25.

¹¹ Según la redacción dada por la Ley 10/1985 al artículo 111 de la LGT de 1963, todas las personas físicas o jurídicas ya fuesen de naturaleza pública o privada, tendrían la obligación de facilitar a la Administración tributaria todo tipo de datos, informes o antecedentes que tuviesen relevancia tributaria, de acuerdo con sus relaciones económicas, financieras o profesionales que mantuviesen con otras personas. El deber de información se debía cumplir ya fuese con carácter general o bien a raíz de un requerimiento individual de Hacienda.

añadir la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, a través de la cual se incorporaron importantes cambios¹². Así observamos, ya desde la exposición de motivos de esta norma que se resalta a la información como un elemento clave en la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Por ello, dentro de sus objetivos están la incorporación de medidas que permitan facilitar la información a la Administración tributaria, no solo en cantidad, sino también en calidad e inmediatez. Con esta finalidad, la Ley 36/2006 se centra en combatir tanto el fraude en el sector inmobiliario como la prevención de éste a través de los paraísos fiscales, mediante la obtención de información.

Por otro lado, como indicamos al inicio de este apartado, dentro de los antecedentes legislativos de la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero, debemos incluir la DTE. Esta declaración se incorporó en el ordenamiento tributario a través de la disposición adicional primera del Real Decreto 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. La DTE se constituyó, principalmente, como una declaración que permitió a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) y el Impuesto sobre Sociedades (IS) regularizar los bienes y derechos que habían adquirido utilizando renta oculta a la Administración tributaria a cambio de ingresar un diez por ciento del importe o valor de adquisición de aquellos bienes o derechos. Así, si se procedía al ingreso y, se cumplían con todos los requisitos establecidos en la normativa, al obligado tributario no se le exigirían sanciones, intereses y recargos¹³. De la misma forma, si los contribuyentes se acogían a esta declaración no les afectarían las disposiciones 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, cuya entrada en vigor se produjo a partir del 31 de octubre de 2012¹⁴.

2. Régimen jurídico actual y la obligación de informar sobre monedas virtuales situadas en el extranjero

La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero se introdujo en el ordenamiento tributario con el artículo 17.1 de la Ley 7/2012 que incorporó una nueva disposición adicional a la LGT (Disposición Adicional 18ª)¹⁵.

¹² Muchos de los cuales ya estaban previstos en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal del 2005. La materialización concreta en 2005 de las estrategias y prioridades previstas en ese Plan de Prevención del Fraude Fiscal se realizaron en el Plan General de Control Tributario 2005 (Resolución de 7 de febrero de 2005, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario de 2005).

¹³ El Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) a través de su resolución núm. 00/6500/2014/00/00, de 7 de junio de 2018, interpretó que la presentación de la declaración no suponía una autoliquidación de una obligación tributaria previamente devengada. Esta misma postura se aprecia en el Informe de la DGT de 27 de junio de 2012. El Tribunal Constitucional (TC), por su parte, declaró inconstitucional esta declaración por medio de su Sentencia número 73/2017, de 8 de junio, pues entendió que la DTE infringía de forma sustancial el deber de contribuir consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución Española (CE). MARTOS GARCÍA, J. J., “Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2017, pp. 81-119.

¹⁴ Para mayor información, ROZAS VALDÉS, J. A., “El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 109, 2015, pp. 65-96.

¹⁵ Sobre estas modificaciones, CALVO VÉRGEZ, J., “El progresivo «descenso a los infiernos» de la declaración de bienes y derechos en el extranjero”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 12, 2021. www.aranzadi.es. Revisado 17 de agosto de 2021.

Asimismo, con esta norma, se produjeron reformas en el régimen de las ganancias patrimoniales no justificadas del IRPF (artículo 3.2 Ley 7/2012), en el régimen de presunción de obtención de renta del IS (artículo 4 Ley 7/2012), en el régimen sancionador y en la imputación temporal aplicable a estos dos supuestos (DA 1ª y DA 2ª Ley 7/2012, respectivamente)¹⁶.

Por su parte, 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, establece 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, que regula la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero e incluye en su artículo 2 una serie de modificaciones al Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT) con la finalidad de ajustar las disposiciones que determinan las obligaciones de información, previstas en el capítulo V de dicho reglamento, a la obligación de informar sobre los activos ubicados en el extranjero introducida por la Ley 7/2012. Concretamente, el Real Decreto 1558/2012 incorpora al RGGIT el artículo 42bis sobre la obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero; el artículo 42 ter sobre la obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero; y el artículo 54 bis, en el que se prevé la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre los mismos ubicados en el extranjero.

Junto a estas normas que acabamos de mencionar debemos añadir la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero que aprueba el Modelo 720¹⁷, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero a la que se refiere la DA 18ª LGT y donde se establece que dicho Modelo debe presentarse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel a que haga referencia la información que se suministra¹⁸. A su vez, en la Orden HAP/72/2013 se dispone su presentación telemática (artículo 4), se regula en su artículo 5 las condiciones generales para su gestión y se regula el procedimiento que deberá seguirse. Asimismo, se identifican a los sujetos obligados a presentar el Modelo 720, que no son otros que las personas físicas o jurídicas que sean residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en España de personas o entidades que no sean residentes y las entidades reguladas en el artículo 35.4 LGT que ostenten la titularidad jurídica sobre los bienes o derechos en el extranjero, la titularidad real o quien tengan

¹⁶ Sobre las contradicciones entre estas disposiciones y el Derecho europeo remítase, entre otros, a LÓPEZ LÓPEZ, H., “Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del derecho de la Unión Europea y la Constitución”, *Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 368, 2013, pp. 5-48; SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., “Modelo 720 o la flagrante vulneración del derecho comunitario y la CE”, *Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 404, 2016, pp. 53-112 y ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea)*, Marcial Pons, Madrid, 2019, pp. 27-31.

¹⁷ CALVO VÉRGEZ, J., “La aplicación de la orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Principales cuestiones conflictivas”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17, 2014. www.aranzadi.es. Revisado 17 de agosto de 2021.

¹⁸ No obstante, si el valor de los activos no se incrementa en un importe superior a los 20.000 euros desde la anterior declaración, no será necesaria presentar la declaración.

algún tipo de poder de disposición sobre los mismos y que cumplan con los requisitos previstos en los artículos 42 bis, 42 ter o 54 bis del RGGIT.

Este examen del régimen jurídico actual de la obligación de informar sobre bienes y derechos ubicados en el extranjero nos lleva hasta la Ley 11/2021, de 9 de julio, que entró en vigor el 11 de julio de 2021 e introdujo en el primer apartado de la DA 18ª LGT una cuarta categoría de esta obligación formal, la obligación de información sobre monedas virtuales situadas en el extranjero.

En definitiva, la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero se estructura a través de cuatro obligaciones independientes que confluyen en el Modelo 720¹⁹ y que tienen características comunes. La primera de estas obligaciones se estipula en el apartado primero *a)* de la DA 18ª LGT que se complementa con el artículo 42 bis RGGIT y se refiere a las cuentas en entidades financieras que se encuentren en el extranjero. La segunda modalidad, prevista en el inciso *b)* del primer apartado de la DA 18ª LGT en relación con el artículo 42 ter RGGIT, comprende los valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero. La tercera categoría está recogida en el apartado primero inciso *c)* de la DA 18ª LGT que se desarrolla con el artículo 54 bis RGGIT y abarca tanto los bienes inmuebles como los derechos sobre aquéllos situados en el extranjero. Y, finalmente, la cuarta obligación está relacionada con la tenencia de criptomonedas en el extranjero, aparece en el inciso *d)* del primer apartado de la DA 18ª LGT y actualmente no está prevista dentro de los mandatos del RGGIT, ni tampoco de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero.

Esta última categoría (declaración de tenencia de monedas digitales en el extranjero), como hemos indicado anteriormente, se introdujo con la Ley 11/2021, de 9 de julio, dentro de la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero²⁰. También se incorporaron dos nuevas obligaciones informativas referidas a la tenencia y operativa con criptomonedas en 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 (LIRPF). De esta forma, se introdujo la obligación de informar sobre los saldos que mantienen los y las titulares de monedas virtuales, a cargo de quienes proporcionen servicios en nombre de otras personas o entidades para salvaguardar claves criptográficas privadas que

¹⁹ Si bien el cumplimiento de la obligación de informar sobre monedas virtuales en el extranjero puede realizarse por medio del Modelo 720, serán necesarias algunas modificaciones, no sólo en la Orden HAP/72/2013 sino también en el RGGIT para que pueda incorporarse esta categoría, que como indicamos más adelante, se diferencia respecto a las demás modalidades. En este caso, como mínimo sería necesario una revisión del artículo 3 y del Anexo, Tipo de Registro 2: Registro de Detalle en la Orden HAP/72/2013. Por su parte, en el RGGIT se tendrán que adaptar las disposiciones que determinan las obligaciones de información, previstas en el capítulo V de dicho reglamento, a la obligación de informar sobre criptomonedas que, como mínimo, fijara qué se entiende por dato o conjunto de datos en el caso de las monedas virtuales o previera supuestos de exención como se hace de forma expresa para el resto de activos a los que involucra la obligación de informar bienes y derechos situados en el extranjero.

²⁰ Sobre la calificación e imputación temporal en el IRPF de las rentas obtenidas por las operaciones de compra y venta de monedas virtuales, Consulta Vinculante V0808-18, de 22 de marzo de 2018. Sobre la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) por la realización de actividades correspondientes a la fabricación de una granja para el minado de criptomonedas para su explotación y/o comercialización, compraventa de criptomonedas, asesoramiento, investigación y desarrollo de redes de tecnología *blockchain*, Consulta Vinculante V0915-19, de 29 de abril de 2019, Consulta Vinculante V2034-18, de 9 de julio de 2018, Consulta Vinculante DGT V2670-18, de 2 de octubre de 2018 y Consulta Vinculante V3625-16, de 31 de agosto de 2016, todas de la DGT. Sobre la tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) de las criptomonedas o criptoactivos. Consulta Vinculante V0590-18, de 1 de marzo de 2018 y Consulta Vinculante V2289-18, de 3 de agosto de 2018, de la DGT.

posibilitan la tenencia y utilización de tales monedas, incluidos los proveedores o las proveedoras de servicios de cambio de las citadas monedas si también prestan el mencionado servicio de tenencia. Y, para estas mismas personas o entidades, se determina la obligación de suministrar información acerca de las operaciones sobre monedas virtuales (adquisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos) en las que intervengan²¹.

En concreto, la obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero se incorpora a través del artículo decimotercero-veintiséis de la Ley 11/2021 que incluye dos incisos nuevos en los apartados 1 y 2 de la DA 18ª LGT²². En el caso del primer apartado se estipula en el inciso d) que los obligados tributarios deberán suministrar información a la Administración 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”. Respecto a esta obligación de informar sobre las criptomonedas, somos del criterio, en ausencia de un mandato específico que indique lo contrario, de que está sujeta a lo previsto en la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero y, por tanto, le son aplicables sus disposiciones de la misma manera que para el resto de modalidades que integran dicha obligación formal²³. Sin embargo, debemos reiterar que dicha Orden, al igual que sucede con el RGGIT, no incluyen dentro de sus disposiciones referencia alguna a las monedas virtuales²⁴.

Antes de concluir con el régimen jurídico actual que afecta la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero nos gustaría hacer algunas acotaciones al régimen de las ganancias patrimoniales no justificadas del IRPF previsto en el artículo 39 de la LIRPF y al régimen de presunción de obtención de renta del IS del artículo 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), ambos incorporados al ordenamiento jurídico a través de la Ley 7/2012. En primer lugar, cabe destacar que en ambos supuestos nos encontramos ante una presunción que se constituye por la tenencia, la declaración o adquisición de bienes y derechos que no corresponda con el patrimonio o renta declarados²⁵. El artículo 39.2 LIRPF introducido por la Ley 7/2012, nulo tras la

²¹ Esta misma obligación se extiende a quienes realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales.

²² Reiteramos que el segundo apartado fue declarado nulo tras la sentencia del TJUE C-788/19.

²³ La Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021 ya se refería a la inclusión de las operaciones realizadas con monedas virtuales en el Modelo 720 (Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021). También encontramos esta postura en la Hacienda Guipuzcoana. Consulta de la Dirección General de Hacienda de Guipúzcoa sobre Bitcoin y Modelo 720 rq, 29-03-2019: https://app.vlex.com/#!/search/jurisdiction:ES+content_type:7/criptomonedas/p2/WW/vid/852004069. Revisado 8 de julio de 2021.

²⁴ “En efecto, está claro que no son bienes inmuebles ni derechos sobre los mismos. También resulta complejo catalogarlos como valores, derechos o seguros, de la misma forma que el concepto de monedero electrónico es difícilmente equiparable al de cuenta corriente”. SEDEÑO LÓPEZ, J. F., “El control tributario de las criptomonedas: Calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato”, *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2020, pp. 207-233. También, GIL SORIANO, A., “Monedas virtuales: aproximación jurídico-tributaria y control tributario”, *op. cit.*, p. 76.

²⁵ Los incrementos no justificados de patrimonio constituyen un sistema de presunciones legales, creado por el legislador para que la Hacienda Pública pueda cumplir con el mandato constitucional establecido en el artículo 31.1 CE (Sentencia del Tribunal Supremo (STS), Sala de lo Penal, número 872/2002, de 16 de mayo de 2002, FJ 4; STS, Sala de lo Penal, número 974/2012, de 5 de diciembre de 2012, FJ 23). El sistema parte de un hecho base, consistente en la existencia de un incremento patrimonial no justificado a partir de

STJUE C-788/19, determinaba que la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos, respecto a los cuales no se hubiese cumplido en plazo con la obligación de información establecida en la DA 18ª LGT, tenían, en todo caso, la consideración de ganancia de patrimonio no justificada, que se integraba en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo no prescrito susceptible de regularización. Por su parte, el artículo 121.6 LIS, también derogado tras dicha sentencia, disponía el mismo incumplimiento que acabamos de mencionar, pero se consideraba que esos bienes o derechos se adquirieron con renta no declarada, la cual se imputaba, al igual que en el IRPF, al periodo impositivo más antiguo no prescrito susceptible de regularizar.

En ambos casos, los contribuyentes podían acreditar (para evitar la aplicación de aquellos preceptos) que dichos bienes o derechos se adquirieron con renta declarada o con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos donde no tenían la condición de sujetos obligados al pago de dichos impuestos²⁶. En este orden, hemos de incidir que la conceptualización que hace la Ley de renta declarada es muy amplia y podría dar lugar a diversas interpretaciones²⁷ como, por ejemplo, considerarse como “declarada” la renta que se declaró en el impuesto correspondiente, aunque no se hubiera presentado el Modelo 720 o entenderse declarada aquella renta que se regularizó extemporáneamente en virtud de lo establecido en el artículo 27 LGT²⁸. Precisamente, se objetó al régimen de presunciones, el hecho de que permitía iniciar el mecanismo presuntivo por el incumplimiento de una obligación formal, es decir, que se podía aplicar el sistema de presunción ante la falta de presentación en tiempo del Modelo 720, lo que se prestaba para una interpretación de que la actuación del sujeto pasivo, en este caso, era equiparable

las rentas declaradas, que debe ser aprobado por la Administración tributaria a través de los medios ordinarios de prueba. Una vez se hubiese constatado la existencia de este hecho, el sistema se articula a través de dos presunciones (considerar como renta gravable ocultada el valor del incremento patrimonial no justificado, concretamente como incremento patrimonial que es un componente de la renta e imputar esas rentas ocultas a un periodo de tiempo). STS, Sala de lo Contencioso, del 29 de marzo de 1996. También el Tribunal Supremo (TS) interpretó que un sistema de presunciones legales que permita determinar un concepto tributario de naturaleza sancionadora tiene encaje constitucional siempre que admita prueba en contrario, lo que significa que no pueden ser presunciones *iure et de iure*, opuestas al mandato constitucional que regula el artículo 24.2 CE. De esta forma, según el tribunal, si se aprecia que existe un incremento patrimonial no justificado, la Administración no tendrá que probar la obtención de renta no declarada en un periodo determinado y, a su vez, se presumirá que así ha sido, por lo que concluye dicho órgano jurisprudencial entendiendo que los incrementos patrimoniales, en un periodo impositivo concreto, son injustificados al carecer de un origen conocido. STS, Sala de lo Penal, número 872/2002, de 16 de mayo, FJ 4 y STS, Sala de lo Penal, número 974/2012, de 5 de diciembre, FJ 23.

²⁶ Sentencia de 19 de diciembre de 2019, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Extremadura (ECLI:ES: TSJEXT:2019:1281) y a la sentencia de 16 de mayo de 2018, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Castilla y León, Sala de Valladolid (ECLI:ES: TSJCL:2018:1889).

²⁷ ROZAS VALDÉS, J. A., “El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero”, *op. cit.*, pp. 65-96.

²⁸ Interpreta el TSJ de Extremadura que la presentación fuera de plazo del modelo 720 trae aparejada la obligación para el contribuyente de regularizar la ganancia patrimonial no justificada a que se refiere el artículo 39.2 LIRPF con aplicación del régimen de recargos contemplado en el artículo 27 LGT (TSJ de Extremadura, sentencia de 19 de diciembre de 2019, de la Sala de lo Contencioso Administrativo (ECLI:ES: TSJEXT:2019:1281)). Asimismo, “la regularización voluntaria de la obligación tributaria material principal a través de una autoliquidación extemporánea (...), permitiría, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la LGT, la no aplicación de la sanción regulada en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, aplicándose el recargo por extemporaneidad que corresponda de acuerdo con el citado artículo 27 de la LGT”. Consulta Vinculante DGT de 6 de junio de 2017 (V1434-2017). Asimismo, Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Canarias en su resolución de 29 de diciembre de 2020 (35/00157/2017/00/00) y el TEAR de Cataluña a través de su resolución de 2 de junio de 2020 (08/09506/2017/00/00).

a una ocultación de rentas²⁹. También que la presunción implicaba la imputación de las rentas al último periodo impositivo no prescrito susceptible de regularizar³⁰ pese a que se pudiera demostrar la procedencia de la renta en un periodo concreto. Además, en ambos preceptos se establecía que debía imputarse al periodo más antiguo no prescrito, esto suponía la exigencia del pago de intereses de demora por más días de los que realmente se debían exigir.

Finalmente, otro aspecto que fue muy criticado en relación con las consecuencias que producía el régimen jurídico regulado en la LIRPF y en la LIS por el incumplimiento de la obligación de informar bienes y derechos en el extranjero, es que nos encontrábamos ante una imprescriptibilidad de las rentas³¹. Esto es así porque en ninguno de los preceptos se hace mención a la prescripción como causa que pudiese alegar el contribuyente para evitar la aplicación de los mismo, lo que unido al término “en todo caso”, que se utilizaba en el primer párrafo de cada artículo, acreditaba la imprescriptibilidad de las rentas que se relacionaban con bienes y derechos ubicados en el extranjero³².

III. RÉGIMEN SANCIONADOR DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE ACTIVOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO: SU APLICACIÓN A LAS MONEDAS VIRTUALES

Como ya hemos apuntado, algunas cuestiones del régimen jurídico de la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero, donde se ubican las monedas virtuales, quedaron sin efecto tras la STJUE C-788/19, de 27 de enero y la aprobación de la Ley 5/2022. Dentro de los mandatos declarados nulos por el Tribunal de justicia y derogados por esta última ley, encontramos las disposiciones referidas a su régimen sancionador,

²⁹ Cuestión que nos parece un tanto forzada si se considera que el contribuyente pudo declarar esas rentas en los impuestos preceptivos y, que a pesar de no presentar el Modelo 720, no estaríamos en presencia de ocultación alguna.

³⁰ Para PEDREIRA MENÉNDEZ se trataría de una sanción encubierta. PEDREIRA MENÉNDEZ J., “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2013, pp. 33 y ss.

³¹ Así lo estimó el Tribunal europeo en la sentencia C-788/19. Hacemos referencia a los postulados esgrimidos por el TJUE en *vid. infra.*, apartado tercero 2.1. “Fundamentos del TJUE”.

³² ALONSO GONZÁLEZ, L. M., La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea), *op. cit.*, pp. 51 – 59; LÓPEZ LÓPEZ, H., “Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del derecho de la Unión Europea y la Constitución”, *op. cit.*, p. 25; CALVO VÉRGEZ, J., “El progresivo «descenso a los infiernos» de la declaración de bienes y derechos en el extranjero”, *op. cit.*, www.aranzadi.es. Revisado 17 de agosto de 2021, del mismo autor “La presentación del modelo 720 (declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero) y su compatibilidad con el ordenamiento comunitario”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 11, 2019. www.aranzadi.es. Revisado 9 de junio de 2021; MENÉNDEZ MORENO, A., “El contundente dictamen de la Comisión Europea sobre la obligación de informar de los bienes y derechos en el extranjero y las consecuencias de su incumplimiento”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.1, 2019. www.aranzadi.es. Revisado 12 de julio de 2021. Un criterio similar lo encontramos en los pronunciamientos de la Audiencia Nacional (AN) Sentencia de 21 de septiembre de 2020 (JUR 2020, 277693) donde rechaza la imprescriptibilidad a efectos penales. También el Auto del TS (ATS) 5196/2020, de 2 de julio de 2020. Por el contrario, la Administración tributaria es del criterio que “la finalidad de la norma del art. 39.2 LIRPF es evitar que el contribuyente pueda ganar la prescripción respecto de una deuda tributaria relacionada con unos bienes y derechos sobre los que la Administración no puede tener conocimiento a través de medios ordinarios, sólo a través del Modelo 720. De no establecerse esta configuración de la prescripción, al contribuyente le bastaría con esperar a que transcurriera el plazo de prescripción para entonces presentar el modelo 720, perdiendo éste toda su eficacia y sentido”. TEAC resolución de 3 de diciembre de 2019 (00/02711/2016/00/00) y de 22 de noviembre de 2019 (00/07174/2016/00/00).

básicamente, apartado segundo de la DA 18ª LGT y la DA 1ª de la Ley 7/2012³³. Ante esta problemática, nos parece necesario precisar cuáles serán los efectos que se derivan de los pronunciamientos de la justicia europea, principalmente, por el incumplimiento de aquella obligación formal, aunque nos parece oportuno iniciar este apartado con el análisis del régimen sancionador que ha quedado extinto.

1. Régimen sancionador previsto antes de la STJUE (C-788/19)

1.1. Régimen sancionador previsto en la DA 18ª LGT

El segundo apartado de la DA 18ª LGT identificaba como infracciones tributarias muy graves por el incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero en cualquiera de sus cuatro modalidades: la falta de presentación en plazo de la declaración, la presentación incompleta, inexacta o con datos falsos y la no presentación a través de medios electrónicos, telemáticos e informáticos, en los casos en que resulte obligatorio utilizar estos medios³⁴. Además, establecía las reglas a partir de las cuales se sancionaban estas infracciones teniendo en cuenta cada una de las cuatro obligaciones que mencionamos anteriormente (la obligación de informar sobre: las cuentas en entidades de crédito que se ubiquen en el extranjero; los títulos, activos, valores, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero; los bienes inmuebles, así como los derechos sobre los mismos, ubicados en el extranjero y 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).

En este sentido, y a pesar de la diferencia que establecía la norma entre las cuatro categorías, lo primero que observábamos era la calificación de la infracción como muy grave, con independencia del activo del que se tratara y, además, se determinaba igual sanción para todos ellos. De esta manera, el legislador disponía como sanción una multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos que hiciera referencia a cualquiera de los cuatro tipos de activos indicados y que deberían haberse incluido en la declaración o cumplimentada de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, con un límite mínimo de 10.000 euros³⁵. Ahora bien, si se presentaba la declaración, pero fuera de plazo sin requerimiento previo por parte de la Administración tributaria, o bien no se presentaba la declaración por medios informáticos, electrónicos y telemáticos, la sanción

³³ El régimen sancionador de la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero ha sido muy criticado, se alega, entre otras cosas, de que se trata de un régimen complejo y disperso y que, desde un punto de vista sistemático, tendría que haberse regulado en el Título IV de la LGT. En este orden, PEDREIRA MENÉNDEZ J., “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *op. cit.*, pp. 33 y ss; ANEIROS PEREIRA, J., “La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero”, *Quincena Fiscal*, núm.3, 2013, pp. 20 y ss. En los últimos tiempos, se aprecia la tendencia de los Tribunales de justicia a suavizar la postura de Hacienda en relación con la aplicación de este régimen sancionador como se aprecia en la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 28 de noviembre de 2018 (JUR 2019, 20047), Sentencia del TSJ de Cataluña de 20 de mayo de 2019 (JUR 2019, 235863) y de este mismo Tribunal Sentencia de 25 de octubre de 2019 (JUR 2020, 95840) o la Sentencia del TSJ de Extremadura de 27 de febrero de 2020 (JUR 2020, 110125) y la Sentencia de 22 de julio de 2019 (JUR 2019, 246887).

³⁴ El TS entendió que ante la comisión de cualesquiera de estas infracciones tributarias se aplica el plazo previsto en el artículo 209.2 LGT para el inicio de un procedimiento sancionador. ATS 8617/2021, de 17 de junio de 2021; ATS 8228/2021, de 10 de junio de 2021, ATS 2891/2021, de 11 de marzo de 2021.

³⁵ De esta previsión se desprende que la falta de presentación de la declaración también constituye una infracción tributaria para la cual el legislador prevé la sanción pecuniaria descrita. Así también lo aprecia el TEAR de Canarias en su resolución de 29 de diciembre de 2020 (35/00157/2017/00/00) y el TEAC en su resolución de 3 de diciembre de 2019 (00/02711/2016/00/00).

era de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referentes a los cuatro tipos de activos, con un límite mínimo de 1.500 euros.

Este régimen sancionador que preveía la DA 18ª LGT fue muy criticado. Entre otras, se consideraba que existía contradicción entre dicho régimen y varios de los principios que integran nuestro ordenamiento jurídico como son, el principio de proporcionalidad y el principio de legalidad. En relación con el principio de proporcionalidad se alegó que existía una ruptura entre éste y la DA 18ª LGT porque dicha disposición calificaba a la infracción de muy grave sin tener en cuenta la conducta realizada (como se hace en el artículo 184 de la LGT) lo que resultaba un tanto excesivo cuando se tratara, por ejemplo, de una omisión de datos de escasa relevancia tributaria o la no presentación por medios telemáticos³⁶.

Tampoco se distinguieron en el régimen sancionador de la DA 18ª LGT criterios de graduación de la sanción (como se aprecia en el artículo 187 LGT). Si hiciéramos una comparación con otras sanciones por infracciones formales similares a la que preveía aquella disposición, como es el caso de la infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones (artículo 198 LGT) o presentar las declaraciones incorrectamente (artículo 199 LGT) en ambos casos, sin que se produzca perjuicio económico para la Administración tributaria, constataríamos que las sanciones establecidas para estas dos últimas figuras y las sanciones que preveía la DA 18ª LGT eran desproporcionales³⁷.

Asimismo, debemos destacar que a pesar de que se distinguía entre los cuatro tipos de activos (que podría ocasionar un incumplimiento múltiple)³⁸, el legislador solo determinaba la incompatibilidad de estas infracciones y sanciones con las establecidas en los artículos 198 y 199 LGT, lo que unido a la ausencia de un límite máximo para la sanción (como sucede, por ejemplo, en lo artículo 198 LGT), permitía la imposición de sanciones muy elevadas a las que no se les podía aplicar las reducciones que contempla el artículo 188 LGT³⁹ como si lo hacía, expresamente, la DA 1ª de la Ley 7/2012.

Otra cuestión controvertida la encontramos entre la DA 18ª LGT y el principio de legalidad, pues para determinar qué debe entenderse por dato o conjunto de datos,

³⁶ PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2013), “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *op. cit.*, pp. 33 y ss.

³⁷ El TS estimó como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia determinar, “a los efectos del juicio de proporcionalidad sobre la expresada sanción, el parámetro que debe considerarse a efectos comparativos, si el de la cuantía o relevancia económica de los bienes y derechos situados en el extranjero (...) o, en su caso, el de la cuantía o relevancia económica de las sanciones -a tenor del régimen general sancionador de la LGT- para infracciones similares cuando afectan a bienes y derechos localizados en el territorio español”. ATS 5197/2020, de 2 de julio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:5197A).

³⁸ Entiende el TSJ de Extremadura en su Sentencia de 27 de febrero de 2020 (JUR 2020, 110125) que no se cometen tantas infracciones como cuentas, acciones e inmuebles se tengan en el extranjero, sino que únicamente se comete una infracción por cada conjunto de bienes por los que existe obligación de declarar a través del Modelo 720.

³⁹ En este precepto se modifican los apartados 1 y 3 por el artículo 13.18 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, donde destaca, principalmente, el incremento de los porcentajes de reducción tanto para las actas con acuerdo (pasan de un 50% a un 65%) como para las actas de conformidad cuando se produce el pago en el período comprendido en el apartado 2 del artículo 62 de la LGT (pasa de un 25% a un 40%). Además, la Disposición transitoria Primera de la Ley 11/2021 dispone para el régimen transitorio de la reducción de las sanciones de los apartados 1 y 3 del artículo 188 LGT, “se aplicará a las sanciones acordadas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que no hayan sido recurridas y no hayan adquirido firmeza. A estos efectos, la Administración Tributaria competente rectificará dichas sanciones”, y se establecen una serie de circunstancias cuyo cumplimiento también permitirá aplicar la nueva redacción del artículo 188.3 LGT.

debemos remitirnos a los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis RGGIT y para el caso de las criptomonedas habrá que esperar para conocer cuál será el pronunciamiento del legislador. Aunque debemos destacar que el concepto de dato o conjunto de datos es un elemento esencial para poder aplicar el régimen sancionador, en este caso, el que estipulaba la DA 18ª LGT, quedando sin él inoperante. Por ello, es cuestionable la incidencia que tienen estas disposiciones reglamentarias en materia sancionadora, más aún si tenemos en cuenta la ausencia de un mandato expreso por parte de la ley⁴⁰.

1.2. Régimen sancionador previsto en la DA 1ª LEY 7/2012

El tercer apartado de la DA 18ª LGT habilitaba a la norma reguladora de cada tributo a establecer consecuencias jurídicas concretas, derivadas del incumplimiento de la obligación de información previsto en dicha disposición. Lo que nos remitía a los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS⁴¹. En otras palabras, la falta de cumplimiento de la obligación de declarar bienes y derechos ubicados en el extranjero producía también, dentro del régimen tributario sancionador, la consecuencia prevista en la DA 1ª de la Ley 7/2012, que regulaba el régimen sancionador aplicable a supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y presunción de obtención de renta.

En este orden, la DA 1ª de la Ley 7/2012 determinaba que la aplicación de los preceptos de la LIRPF y LIS, suponían la comisión de una infracción tributaria muy grave, sancionada con una multa pecuniaria proporcional del ciento cincuenta por ciento de la base de la sanción, incompatible con las sanciones de los artículos 191 a 195 de la LGT. Asimismo, la base de la sanción estaba constituida por la cuantía de la cuota íntegra que resultaba de aplicar los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, para lo que no se tenían en cuenta las posibles cantidades pendientes de compensación, así como tampoco las deducciones o aplicaciones provenientes de ejercicios anteriores o del que estuviera siendo comprobado, que pudiesen minorar la base, imponible o liquidable, o la cuota íntegra.

De manera general, observamos que, al igual que sucedía en la DA 18ª LGT, la DA 1ª de la Ley 7/2012 calificaba la infracción de muy grave, se ignoraba lo dispuesto en el artículo 184 LGT, pero en este caso sí se permitía aplicar de forma expresa las reducciones de la sanción que estipula el artículo 188 LGT.

Fueron muchas las críticas que se formularon sobre este régimen sancionador de la DA 1ª de la Ley 7/2012. Una de ellas, se refería a la posibilidad de que existiera retroactividad en el régimen sancionador que preveía dicha disposición, ya que el cálculo de la base de la sanción se realizaba en función de la cuota tributaria derivada de la aplicación de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS y que, en ambos preceptos, podía aplicarse a rentas generadas con anterioridad a su entrada en vigor, lo que suponía que la determinación de la base de la sanción prevista en la DA 1ª de la Ley 7/2012 se hiciera sobre una renta generada con anterioridad a su entrada en vigor. Esta consecuencia jurídica era contraria al principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o

⁴⁰ ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea)*, op. cit., pp. 93 y ss.

⁴¹ *Vid. supra.*, apartado segundo, 2. “Régimen jurídico actual y la obligación de informar sobre monedas virtuales situadas en el extranjero”. En el caso de los Territorios Históricos de Bizkaia y Gipuzkoa, los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS encontraban su reflejo en la normativa foral del IRPF e IS y eran transcritas de la misma forma, pero incorporando una tercera causa que permitía evitar su aplicación, consistente en haber presentado el Modelo 720 de forma extemporánea, pero con anterioridad a que se hubiese iniciado un procedimiento de comprobación por parte de la Administración.

restrictivas de derechos individuales que aparece en el artículo 9.3 CE y 10.2 LGT, así como al principio de seguridad jurídica que prevé la Constitución en ese mismo precepto⁴².

Otro de los reparos que se hicieron a este régimen sancionador surge a partir del análisis del elemento objetivo de la infracción. En este sentido, la comisión de la infracción tributaria no se producía por una conducta del contribuyente, sino por “la aplicación de lo dispuesto” en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, sin concretar cuál es el sujeto que realiza dicha aplicación, la Administración o el administrado⁴³. Tampoco se regulaba una relación causal entre la acción y el resultado, requisito mínimo en los delitos de resultado para exigir responsabilidad, ni se lleva a cabo una imputación objetiva, consistente en imputar, objetivamente, el resultado a la conducta del sujeto. En este caso, la acción consistía en la actuación administrativa (aplicación artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS) y el resultado era la regularización administrativa, lo que no suponía una lesión, sino el restablecimiento al correcto cumplimiento de las normas tributarias⁴⁴.

Aquí debemos reiterar que la conducta infractora consistía en la aplicación de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, los cuales se activaban, entre otras, al presentar fuera de plazo el Modelo 720, de conformidad con la DA 18ª LGT. En este caso, por la realización de un mismo hecho (la presentación fuera de plazo del Modelo 720, por ejemplo), se derivaban dos infracciones, la primera la prevista en la DA 18ª LGT y la segunda en la DA 1ª de la Ley 7/2012⁴⁵. De esta forma, se vulneraba el principio de no concurrencia que recoge el artículo 180 de la LGT. Lo mismo sucedía con la sanción que estipulaba la DA 1ª de la Ley 7/2012 de ciento cincuenta por ciento⁴⁶, que al sumarse las sanciones previstas en la DA 18ª LGT producía, no solo, la vulneración del principio de no concurrencia, sino también el de proporcionalidad⁴⁷.

⁴² Y este resultado también entraría en contradicción con lo previsto en la Disposición Transitoria Única de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, en la que se regula que, respecto a las rentas correspondientes al ejercicio 2012, el Modelo debía presentarse entre el 1 de febrero y el 30 de abril del 2013, por lo que solo podrá apreciarse incumplida la obligación, desencadenando la aplicación de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, a partir del 1 de mayo del 2013.

⁴³ Según ALONSO GONZÁLEZ el contribuyente no era quien aplicaría lo dispuesto en los preceptos de la LIRPF y la LIS y pone como ejemplo que no existe actualmente una casilla en la declaración del IRPF que permita declarar ganancia patrimonial no justificada. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea)*, op. cit., pp. 110-126.

⁴⁴ Lo que conllevaba a una infracción que no cumplía con los requisitos mínimos del derecho sancionador, pues el sujeto infractor sería la Administración, en lugar del administrado, y no se establecía una relación causal entre la acción y el resultado. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea)*, op. cit., p. 112.

⁴⁵ Este criterio también lo encontramos en FAYOS, C. y TANCO, P., “Modelo 720: el fin no justifica los medios”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 911, 2015. www.aranzadi.es. Revisado 29 de junio de 2021. En sentido contrario, el TEAC, Resolución de 22 de noviembre de 2019 (00/07174/2016/00/00) al interpretar que se trata “de obligaciones diferentes determinantes de eventuales conductas infractoras también diferenciables, aunque relacionadas entre sí por el diseño de la propia norma, por lo que no son incompatibles ni suponen sancionar dos veces por el mismo hecho”. “De ahí que la infracción establecida en la D. AD. 1ª de la Ley 7/2012 para el gravamen de la renta en aplicación de lo dispuesto en el art. 39.2 LIRPF tenga un tipo objetivo distinto del de la sanción por falta de presentación de la Declaración informativa: no basta con este hecho, sino que se requiere además que se haya imputado la ganancia de patrimonio del art. 39.2 por no haberse justificado que los bienes en el extranjero se adquirieron con rentas declaradas”.

⁴⁶ Este porcentaje coincide con el máximo que se podría imponer a un obligado tributario reincidente que hubiese causado un 100 por ciento de perjuicio económico a la Hacienda Pública.

⁴⁷ GARCÍA MORENO, V. A., “Principio de proporcionalidad: de las sanciones por no declarar movimientos en efectivo a las sanciones por no declarar bienes en el extranjero”, *Carta Tributaria. Revista*

Por su parte, el elemento subjetivo de la infracción que establecía la DA 1ª de la Ley 17/2012 era otra de las cuestiones controvertidas dentro de este régimen sancionador. En este contexto, nos parece oportuno incidir en la idea de que el artículo 179 LGT regula el principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, reconocido en el artículo 178 LGT como inspirador de la potestad sancionadora. El primero de los preceptos establece que las personas, físicas o jurídicas, así como las entidades a las que se refiere el artículo 35.4 LGT, podrán ser sancionadas por hechos que constituyan una infracción tributaria si resultan ser responsables de éstos⁴⁸. En este sentido, la conducta infractora de la DA 1ª de la Ley 7/2012 consistía en la aplicación de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS por parte de la Administración tributaria y no por la conducta del sujeto. Este hecho, unido a la imposibilidad de poder alegar nada en contrario, resultaba en un régimen cuasiautomático que sería contrario al principio de culpabilidad⁴⁹.

Además, se cuestionó que la DA 1ª de la Ley 7/2012 solo se presumía su aplicación para los bienes y los derechos que los contribuyentes tuvieran en el extranjero, pero no respecto del patrimonio que se tuviera en España lo que conllevaba a una posible colisión con el Derecho europeo, circunstancia sobre la que se pronunció la Comisión Europea a través de su Dictamen motivado – Infracción 2014/4330⁵⁰.

de Opinión, núm. 40, 2018, pp. 4-5. Por su parte, LÓPEZ LÓPEZ, es de la opinión que se debería aplicar la lógica de los concursos de derecho penal para evitar la vulneración del principio de no concurrencia y considerar la no presentación del Modelo 720 como un medio necesario para cometer un segundo ilícito, una defraudación tributaria, que al tener prevista una sanción más grave, debería comprender al primero. LÓPEZ LÓPEZ, H., “Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del derecho de la Unión Europea y la Constitución”, *op. cit.*, p. 43.

⁴⁸ “Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, y, en principio, dado el carácter cuasipenal de la actividad administrativa sancionadora, uno de los elementos esenciales para la existencia de infracción es, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa”. Resolución del TEAR de Cataluña, de 11 de marzo de 2021 (43/01344/2017/00/00). También TEAC resolución de 3 de diciembre de 2019 (00/02711/2016/00/00). Por su parte, el TSJ de la Comunidad Valenciana interpreta que “para poder determinar la existencia de una infracción tributaria e imponer una sanción, es preciso la existencia de un grado mínimo de culpabilidad, correspondiendo la prueba de la culpabilidad a quien acusa, a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, pues no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, o su inocencia, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia o la existencia de intención dolosa”. TSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª, Sentencia núm. 254/2021 de 24 marzo (JT 2021\434). Véase Sentencia del TSJ de Islas Baleares de 29 de abril de 2020 (JUR 2020, 163825).

⁴⁹ ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea)*, *op. cit.*, p. 116 y LÓPEZ LÓPEZ, H., “Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del derecho de la Unión Europea y la Constitución”, *op. cit.*, p. 46.

⁵⁰ https://gallery.mailchimp.com/7d0411226b6f9c3c7ed76fbee/files/3286ecc4-61cc-4399-8fe2-91e798d2debb/dictamen_motivado_ce_720_1.pdf. Revisado el 8 de julio de 2021. Véase Resolución de 22 de noviembre de 2019 (00/07174/2016/00/00) del TEAC. CALVO VÉRGEZ, J., “El progresivo «descenso a los infiernos» de la declaración de bienes y derechos en el extranjero”, *op. cit.*, Revisado 17 de agosto de 2021; DE VELASCO PUNÍN, C. R., “Consecuencias derivadas del incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Un análisis desde la óptica de su adecuación al Derecho de la Unión Europea”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21, 2020. www.aranzadi.es. Revisado 24 de junio de 2021; ALARCÓN GARCÍA, E., “Final del Procedimiento de infracción frente al modelo 720: Un dictamen digno de reflexión”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm.431, 2019, pp. 69-90. TSJ Cataluña, sentencia núm. 716/2019, de 12 junio. JUR 2019\271084.

En este Dictamen se aprecia que existe una situación comparable entre los contribuyentes que invierten en España y aquéllos que lo hacen en el extranjero. La Comisión se refirió al criterio establecido por el TJUE en la Sentencia Paassenheim-van Schoot⁵¹, según el cual, a efectos de liquidación de impuestos, un contribuyente propietario de bienes ubicados en el Estado Miembro en que resida y otro que los posea en otro Estado Miembro, se encuentran en una situación comparable. La Comisión reconoce que el Modelo 720 es una obligación tributaria formal que solo se exige en el caso de que el contribuyente sea poseedor de bienes y derechos en el extranjero, por lo que se produciría una diferencia de trato que iría más allá del régimen sancionador.

A su vez, en el Dictamen motivado – Infracción 2014/4330 se rechaza la presunción según la cual la tenencia de bienes y derechos en un tercer Estado Miembro tiene la finalidad de defraudar⁵². En este caso, la Comisión, siguiendo la interpretación del TJUE⁵³, concluye que la tenencia de bienes y derechos en otro Estado miembro diferente del de residencia, supone el ejercicio de una de las libertades fundamentales previstas en los Tratados de Constitución de la Unión Europea.

También la Comisión revisa la proporcionalidad del régimen sancionador del deber de informar sobre los bienes y derechos ubicados en el extranjero, y llegó a la conclusión que era mucho más oneroso que el régimen sancionador general previsto en la LGT.

Por lo que respecta a la imprescriptibilidad derivada de la aplicación de las presunciones que establecían los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, el Dictamen afirma que, pese a que el TJUE avala que un Estado puede ampliar el plazo para practicar una liquidación complementaria en el caso que un contribuyente tenga bienes en otro Estado miembro, esta ampliación, no puede derivar en una imprescriptibilidad⁵⁴.

⁵¹ Sentencia de 11 de junio de 2009, Paassenheim-van Schoot, C-157/08, EU:C:2008:308, apartados 35, 36 y 40.

⁵² En sentido contrario el TEAC afirma que “el 720 no se está sometiendo a aquellos que invierten en el extranjero a una carga fiscal mayor que a los que invierten en el interior del territorio español: la carga fiscal es idéntica. El distinto trato no es fiscal, sino de carácter sancionador, y se produce cuando no se cumple con las obligaciones tributarias. Y se justifica en la conducta cualificada consistente en situar bienes y derechos en el extranjero con la presunta intención de defraudar a la Hacienda Pública española”. Resolución del TEAC de 14 de febrero de 2019 (RG 529/2016). También véase resolución de 10 de septiembre de 2020 del TEAR de Cataluña (08/08517/2017/00/00) y TSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª, Sentencia núm. 254/2021 de 24 marzo. (JT 2021\434).

⁵³ Sentencia de 11 de marzo de 2004, De Lasteryrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, apartado 51.

⁵⁴ Sentencia de 11 de junio de 2009, Passenheim-van Schoot, C-157/08, EU: C.2008:308, apartado 86. Por su parte, la Administración tributaria considera que “el régimen jurídico de la prescripción no está regulado en el Derecho de la Unión Europea, estando habilitado el legislador español a realizar una regulación libre de esta institución dentro de los límites del respeto a los principios de ese Derecho de la Unión, especialmente, los de equivalencia y efectividad. De lo que colige que nada impide la previsión de plazos especiales de prescripción”, como acredita la sentencia del TJUE de 11 de junio de 2009, X (C-155/08) y E. H. A. Passenheim-van Schoot (C-157/08), “en la que declaró la adecuación al derecho de la Unión de la posibilidad de aplicar un plazo para la liquidación complementaria, más extenso, cuando se trate de activos poseídos en otro Estado miembro y cuando esos activos extranjeros y los rendimientos que generan se ocultan a las autoridades tributarias del Estado donde se ha de tributar”. Concluye Hacienda afirmando que “solo la deuda tributaria correspondiente a las ganancias no justificadas de patrimonio, puesta de manifiesto mediante la presentación de una declaración del modelo 720 en plazo, ha de quedar sometida al plazo general de prescripción. Por el contrario, cuando esta declaración se presente fuera de plazo, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará en el momento en que termine el período reglamentario de declaración, lo que se halla justificado por la imposibilidad de conocer la titularidad de bienes ocultos en el extranjero”. ATS 5196/2020, de 2 de julio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:5196A) donde se hace referencia a la Resolución del TEAC de 14 de febrero de 2019. Sobre este tema, JIMÉNEZ-VALLADOLID DE

Concluye el Dictamen con el análisis del régimen sancionador haciendo referencia a la multa pecuniaria proporcional del ciento cincuenta por ciento sobre la base de la sanción que preveía la DA 1ª de la ley 7/2012 y compara las consecuencias derivadas de no presentar el Modelo 720 con las de presentar de forma extemporánea una declaración tributaria. En el primer caso, se aplicaba la citada multa pecuniaria del ciento cincuenta por ciento sobre la base de la sanción, mientras que, en el segundo, no se aplican sanciones sino recargos que, como máximo, no pueden exceder del quince por ciento⁵⁵. Lo que conlleva a afirmar a la Comisión que se trataba de un tratamiento desproporcionado y se vuelve a incidir en el hecho de que el Estado no puede escudarse en la falta de mecanismos que le permitan ejercer su soberanía fiscal para justificar esta falta de proporcionalidad.

Sobre la base de los razonamientos anteriores, la Comisión Europea entendió que la normativa española era contraria a la libre circulación de personas, prevista en el artículo 21 TFUE, a la libre circulación de trabajadores, artículos 45 TFUE y 28 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE), a la libertad de establecimiento, artículos 49 TFUE y 36 del Acuerdo sobre el EEE, a la libre prestación de servicios, artículos 56 TFUE y 36 del Acuerdo sobre el EEE y a la libre circulación de capitales, artículos 63 TFUE⁵⁶ y 40 del Acuerdo sobre el EEE⁵⁷.

2. Configuración del régimen sancionador tras la STJUE (C-788/19)

2.1. Fundamentos del TJUE

El pasado 27 de enero de 2022 el TJUE resolvió a través de su sentencia C-788/19 el recurso interpuesto por la Comisión Europea contra el Reino de España. En su fallo, el Tribunal declaró que España “ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE” por tres causas diferentes, donde se aprecia en todas ellas, que las consecuencias que se derivan del incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes y derechos ubicados en el extranjero son desproporcionadas atendiendo a los objetivos perseguidos por la legislación interna que

L'HOTELLEIRE-FALLOIS, D. J., “La imprescriptibilidad de las rentas afloradas por la presentación tardía del Modelo 720 ante la libertad de circulación de capitales”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, 2020, pp. 230 y ss.

⁵⁵ El apartado segundo del artículo 27 LGT se modificó por el artículo 13.3 de la Ley 11/2021, de 9 de julio. En este sentido, el actual artículo 27.2 LGT determina, entre otras que, “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”. Y se precisa en la Disposición Transitoria Primera de la Ley 11/2021 que la nueva redacción del apartado 2 del artículo 27 LGT, “será de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza”. Por su parte, la revisión de los recargos no firmes y la aplicación de estas nuevas disposiciones “se realizarán por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos”.

⁵⁶ La resolución del TEAC de 14 de febrero de 2019 descarta que haya una vulneración del principio de libre circulación de capitales consagrado en el artículo 63 TFUE por permitir este mismo texto legal la adopción de limitaciones, en que la justificación reside en la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscales, lo que califica como razón imperiosa de interés general.

⁵⁷ La Comisión concedió un plazo de dos meses a España para que tomase las medidas pertinentes y adaptara su normativa. Ante la falta de actuación por parte de las autoridades españolas la Comisión Europea tomó la decisión de llevar a España ante el TJUE a la vista de las consecuencias que la legislación española contempla por no notificar los bienes y derechos ubicados en otros Estados miembros de la UE y del EEE (a través del Modelo 720), decisión que se materializó en el recurso interpuesto el 23 de octubre de 2019 (Comisión Europea/Reino de España [C-788/19]).

no son otros que el de garantizar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. De esta forma, el Tribunal europeo avala el informe de la Comisión Europea emitido en 2017⁵⁸.

El primer motivo que apunta la sentencia C-788/19, se refiere a la prescripción. En los apartados 34 a 41 de dicha sentencia se determina que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de esta obligación formal 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, y, por tanto, permite a la Administración tributaria proceder sin limitación temporal a la regularización del impuesto adeudado (imprescriptibilidad). Esta situación que autoriza también a Hacienda cuestionar una prescripción ya consumada en favor del contribuyente, vulnera la exigencia fundamental de seguridad jurídica que “se opone, en principio, a que las autoridades públicas puedan hacer uso indefinidamente de sus competencias para poner fin a una situación ilegal” (apartado 40 de la sentencia C-788/19). En definitiva, entiende la jurisprudencia europea que la presunción de obtención de “ganancias patrimoniales no justificadas” que regula el legislador español no resulta desproporcionada en relación con los objetivos de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales, puesto que, entre otros factores, puede ser destruida por el contribuyente. Sin embargo, las opciones elegidas en materia de prescripción son excesivas atendiendo a esos objetivos.

El segundo fundamento de la sentencia es el referido al importe de las sanciones (apartados 48 a 54 sentencia C-788/19). El TJUE es del criterio de que la sanción del 150 % a aplicar sobre la cuota del impuesto, calculado en base al valor de los bienes no declarados, le confiere un carácter “extremadamente represivo y que puede dar lugar en muchos casos, dada la acumulación de aquella con las multas de cuantía fija previstas además por la disposición adicional decimoctava de la LGT, a que el importe total de las cantidades adeudadas por el contribuyente como consecuencia del incumplimiento de la obligación de información sobre sus bienes o derechos en el extranjero supere el 100 % del valor de esos bienes o derechos” (apartado 53 de la sentencia C-788/19). En resumen, para el Tribunal de Justicia, la imposición de esta multa está directamente relacionada con el incumplimiento de obligaciones informativas. Este incumplimiento basta para determinar la existencia de una infracción tributaria, que se califica de muy grave y se sanciona con una multa del 150 % del importe del impuesto eludido, porcentaje que no constituye como un tipo máximo. Ello, según se afirma en la sentencia, ocasiona un menoscabo desproporcionado de la libre circulación de capitales.

El tercer motivo en el que se basa esta sentencia es el de la proporción de las sanciones en relación con las impuestas en otras obligaciones informativas de carácter nacional (apartados 58 a 62, sentencia C-788/19). El Tribunal de Justicia entiende que, al sancionar el incumplimiento con multas de cuantía fija cuyo importe “no guarda proporción alguna con el importe de las impuestas a los contribuyentes en virtud de los artículos 198 y 199 de la LGT, que resultan comparables puesto que sancionan el incumplimiento de obligaciones análogas a las previstas en la disposición adicional decimoctava de la LGT” (apartado 61 de la sentencia C-788/19), se establece una restricción desproporcionada de la libre circulación de capitales. En otras palabras, en la sentencia se determina que el legislador español vulnera el principio a la libre circulación de capitales al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación

⁵⁸ Vid. *supra.*, apartado III, 1.2. “Régimen sancionador previsto en la DA 1ª LEY 7/2012”.

declarativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con multas de cuantía fija muy elevadas, cuyo monto total no está limitado, que pueden acumularse con la multa proporcional del 150 % y que su importe no guarda proporción alguna con el de las multas que sancionan el incumplimiento de obligaciones similares en un contexto puramente interno.

Finalmente, nos gustaría apuntar que, sin perjuicio de lo expuesto hasta el momento, la declaración de ilegalidad de las citadas consecuencias sancionadoras no afecta a la totalidad de la declaración tributaria, que permanece en vigor. Dicho de otro modo, la presentación del Modelo 720 sobre bienes en el extranjero no declarados seguirá siendo obligatoria. En consecuencia, las normas a las que afecta la sentencia del TJUE, declaradas ilegales y por tanto nulas, son: la Disposición Adicional Decimoctava LGT apartados segundo y tercero; el apartado segundo del artículo 39 LIRPF, el apartado sexto del artículo 121 LIS y las Disposiciones Adicionales primera y segunda la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

2.2. Respuesta del legislador nacional

Tras la sentencia C-788/19 del TJUE se obliga a la Administración tributaria, en el menor tiempo posible, a ajustar la normativa sobre la obligación de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero (dentro de ella su régimen sancionador) a los términos expresados en dicha sentencia. En este orden, y con el objeto de que las modificaciones pudieran entrar en vigor antes del 31 de marzo, fecha en la que vence el plazo para presentar el Modelo 720 para el ejercicio 2020, el Ministerio de Hacienda aprovechando la tramitación en el Senado del 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, introdujo a través del Grupo socialista de esa Cámara, un conjunto de enmiendas que permitían la adecuación del régimen jurídico de la obligación de declarar bienes y derechos ubicados en el extranjero a la sentencia del TJUE. Dichas enmiendas del Senado al Proyecto de Ley fueron ratificadas por el Congreso de los Diputados sin modificación alguna⁵⁹ quedando finalmente incorporadas al texto de la Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas.

Dentro de las medidas más importantes que se aprobaron con la Ley 5/2022 al régimen jurídico de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero donde se ubican las criptomonedas, encontramos:

- Justificación de la medida en el preámbulo del proyecto: se añade un apartado IV al preámbulo con la siguiente redacción, pasando el actual apartado IV a numerarse como V:

“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

⁵⁹BOCG. Congreso de los Diputados, serie A, núm. 51-6, de 03/03/2022. https://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-51-6.PDF, revisado el 7 de marzo de 2022.

(modelo 720) incurren en incumplimiento de la normativa europea. En consecuencia, se hace necesario modificar dicho régimen jurídico para adecuarlo a la legalidad europea. ”

- Presunción de obtención de rentas en el Impuesto sobre Sociedades: se suprime el apartado 6 del artículo 121 LIS, eliminándose la falta de prescripción por la no presentación del Modelo 720 por las personas jurídicas. Se añade un nuevo apartado tres al artículo primero, con la siguiente redacción:

“Tres. Se suprime el apartado 6 del artículo 121, y se numera el actual apartado 7 como apartado 6, que queda redactado de la siguiente forma:

6. 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.”

- Derogación del régimen sancionador de la Ley 7/2012: se derogan las Disposiciones Adicionales primera y segunda de la Ley 7/2012. Se modifica la disposición derogatoria única, que queda redactada de la siguiente forma:

“Disposición derogatoria única. Derogación normativa.

1. Quedan derogadas cuantas normas de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en esta ley y, en particular, el artículo 15.j) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2. 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.”

- Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero: se da nueva redacción a la Disposición Adicional Decimoctava LGT, al eliminarse el régimen sancionador específico previsto para el incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Se añade una Disposición Final con la siguiente redacción:

“Disposición final cuarta.” (nueva) “Modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Se modifica la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que queda redactada de la siguiente forma:

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 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.”

- Ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF: se modifica la redacción del artículo 39 LIRPF, al eliminarse el apartado 2, suprimiéndose la falta de prescripción por la no presentación del Modelo 720 por una persona física. Se añade una disposición final con la siguiente redacción:

“Disposición final quinta”. (nueva) “Modificación 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.

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.”

- Entrada en vigor: se modifica la Disposición Final cuarta (ahora sexta), que queda redactada de la siguiente forma:

“Disposición final sexta. Entrada en vigor.

La presente Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y tendrá efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2020 y que no hayan concluido a su entrada en vigor.”

2.3. Principales consecuencias jurídicas

Tras la sentencia del Tribunal europeo y las modificaciones normativas producidas con la entrada en vigor de la Ley 5/2022 al régimen jurídico de la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero, y lo que aquí nos interesa, a su régimen sancionador, se desprenden dos consecuencias principales:

- La presentación del Modelo 720 seguirá siendo obligatoria y, por tanto, su incumplimiento constituye una infracción tributaria.
- El régimen sancionador aplicable a dicho incumplimiento será el previsto en la LGT en sus artículos 198 y 199.

En el caso del primer artículo, se regula una infracción tributaria, entre otras, por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico. Esta infracción se califica como leve y para el supuesto de “declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94” LGT, la sanción será una multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros. Sin embargo, si las declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo por parte de Hacienda, la sanción y límites mínimos y máximos constituirán la mitad de los que acabamos de comentar. En este orden, si se presentan en plazo las declaraciones, pero éstas fueran incompletas, inexactas o con datos falsos y más adelante se presenta, fuera de plazo sin requerimiento previo, una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de aquéllas, tendrá como consecuencia: en primer lugar, que no se producirán las infracciones que establecen el artículo 194 LGT o el artículo 199 LGT en relación con las declaraciones que se presentaron en plazo y, en segundo lugar, se aplicará la sanción que corresponde para el caso de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo.

Por su parte, el artículo 199 LGT determina una infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información. En este caso, la infracción se constituye, entre otras, por la presentación de autoliquidaciones o declaraciones de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Administración tributaria y por presentar estas declaraciones por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por estos medios. Estas infracciones se califican como graves y se sancionan:

- En el caso de la primera (presentación incompleta, inexacta o con datos falsos de autoliquidaciones o declaraciones) con una multa pecuniaria fija de 150 euros.
- En el caso de la segunda (presentación por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por estos medios) con una multa pecuniaria fija de 250 euros.

Además, precisa el legislador, que las declaraciones exigidas “con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94” de la LGT, que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido presentadas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, se les aplicará, en concepto de sanción, una multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto

de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso. La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad cuando las declaraciones se presenten por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, siendo obligatorio hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros.

En este mismo orden, si las declaraciones presentaron de forma incompleta, inexacta o con datos falsos y tienen por objeto datos expresados en magnitudes monetarias, la sanción que se exigirá será una multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros. “Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 o 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente. En caso de que el porcentaje sea inferior al 10 por ciento, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros”. Y al igual que sucedía en el caso anterior, en este supuesto el legislador prevé una sanción de un 1 por ciento del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por estos medios, con un mínimo de 250 euros. Además, en el apartado sexto del artículo 199 LGT, se determina la graduación de la sanción con un incremento de su cuantía en un 100 por 100 en el caso de comisión repetida de infracciones tributarias.

Llegados a este punto, nos gustaría destacar que en supuestos de regularización voluntaria de las ganancias no justificadas derivadas de los bienes y derechos no declarados podría permitirse sólo la aplicación del recargo por extemporaneidad recogido en el artículo 27 LGT y la no aplicación del régimen sancionador relativo a esta infracción formal. En definitiva, si el contribuyente realiza una autoliquidación extemporánea voluntaria, regularizando así su deuda tributaria no declarada en el Modelo 720, podría evitar la aplicación de una posible sanción por incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes y derechos ubicados en el extranjero⁶⁰.

Por último, debemos indicar que, actualmente, sería conviene revisar caso por caso la situación de cada contribuyente, pues en este contexto se abren varias vías para aquellos sujetos que se hubieran visto perjudicados por la normativa declarada ilegal por el TJUE y ahora derogada por la Ley 5/2022. Nos referimos, fundamentalmente:

- A las autoliquidaciones de IRPF o del IS presentadas y no prescritas, en las que se haya aplicado la normativa que ha devenido nula y se haya derogado.
- A las sanciones impuestas por la AEAT.

⁶⁰ Esta postura se aprecia en la Consulta Vinculante V1434-17, de 6 de junio (JUR 2017, 201619) de la DGT, respecto al derogado artículo 39.2 LIRPF. En ella la Administración admite que en relación con los bienes y derechos que se posean en el extranjero y respecto a los cuales no se haya cumplido con la obligación de informar, el sujeto obligado puede regularizar voluntariamente la ganancia patrimonial no justificada a que se refiere dicho artículo, con las consecuencias que aparecen estipuladas en el artículo 27 LGT. También hace referencia a ello la Consulta Vinculante V3202-18 (JT 2019, 119). Remítase a RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C. “Consecuencias derivadas del incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Un análisis desde la óptica de su adecuación al Derecho de la Unión Europea”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21, 2020. www.aranzadi.es. Revisado 14 de septiembre de 2021 y MIRAS MARÍN, N. y AGUILAR CÁRCELES, M. M., “Fraude fiscal y blanqueo de capitales en el ámbito de las monedas virtuales”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 14, 2019. www.aranzadi.es. Revisado 22 de octubre de 2021.

- A los procedimientos de aplicación de los tributos.
- A los expedientes que se estén tramitando en los tribunales ordinarios.
- A la regularización de elementos no declarados en el Modelo 720.
- A una posible recuperación, en algunos supuestos, de deudas regularizadas que hubieran adquirido firmeza, por responsabilidad patrimonial al Estado.
- A los bienes o derechos que se encuentren ubicados en terceros Estado fuera de la Unión Europea.

IV. REFLEXIONES FINALES Y CONCLUSIÓN

La obligación de informar sobre las monedas virtuales se introdujo con la Ley 11/2021, de 9 de julio, dentro de las modalidades de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero. De esta forma, y a partir de la incorporación del inciso *d)* en el primer apartado de la DA 18ª LGT se establece que los obligados tributarios deberán suministrar información a Hacienda sobre las criptomonedas situadas en el extranjero de las que fueran sus titulares, o respecto de las cuales tengan la condición de beneficiarios o autorizados o que de alguna otra forma ostenten poder de disposición y que dichas monedas estén custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas digitales.

En este sentido, en la actualidad, la obligación de informar sobre las criptomonedas está sujeta a lo previsto en la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero y, por tanto, le son aplicables sus disposiciones de igual forma que para el resto de categorías que integran la obligación de informar sobre bienes y derechos ubicados en el extranjero. Sin embargo, para que los obligados tributarios puedan cumplir con su obligación de informar sobre las monedas virtuales en el extranjero será necesario que se modifique, no solo la Orden HAP/72/2013 sino también el RGGIT, para que pueda incluirse esta modalidad de obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero como una categoría específica dentro de aquellas disposiciones, ya que las monedas digitales no encajan en ninguna de las tres restantes.

Con independencia de los posibles cambios que acontezcan en el futuro para una mejor inserción de la obligación de declarar criptomonedas en el extranjero, en el caso de que no se cumpla con dicha obligación formal, ya sea por la falta de presentación del Modelo 720, por presentarlo fuera de plazo, de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, así como no presentarlo a través de medios electrónicos, telemáticos e informáticos, en los casos en que resulte obligatorio utilizar estos medios, producirá la aplicación del régimen tributario sancionador previsto en la LGT en los artículos 198 y 199, en lugar del régimen sancionador que se estipulaba en la DA 18ª LGT y en la DA 1ª de la Ley 7/2012 que se declaró incompatible con el Derecho europeo en la STJUE C-788/19, de 27 de enero y quedó derogado con la entrada en vigor de la Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas. Lo que implica, básicamente, que no se anula la obligación de declarar bienes y derechos ubicados en el extranjero, sino que afecta directamente a los mandatos comprendidos en el artículo 39.2 de la LIRPF, en el artículo 121. 6 de la LIS, en los apartados 2 y 3 de la DA 18ª LGT y en la DA primera y segunda de la Ley 7/2012.

En resumen, los residentes en España deben suministrar a la Administración tributaria información sobre todos los bienes y derechos de que sean titulares en el extranjero y en concreto sobre: cuentas bancarias; títulos, activos o valores representativos de la participación en el capital de entidades o fondos; bienes inmuebles y monedas virtuales. Esta obligación formal debe cumplirse, para las tres primeras modalidades, con los requisitos y límites regulados en los artículos 42.bis, 42.ter y 54.bis del RGGIT y se realiza mediante la Declaración informativa Modelo 720. Sin embargo, para el caso de las criptomonedas y con el objeto de ser declaradas, será necesario, como mínimo, su desarrollo legislativo, previsiblemente, dentro del RGGIT y, además, que Hacienda establezca un nuevo formulario que permita la incorporación de los datos o conjuntos de datos que estuvieran relacionados con las monedas virtuales. En cualquier caso, el incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero a través del Modelo 720 provoca la aplicación del régimen general de infracciones y sanciones previsto en los artículos 198 y 199 LGT.

V. BIBLIOGRAFIA

ALARCÓN GARCÍA, E. y ROZAS VALDÉS, J. A., *La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero*, Francis Lefebvre, Madrid, 2016, pp. 256.

ALARCÓN GARCÍA, E., “Final del Procedimiento de infracción frente al modelo 720: Un dictamen digno de reflexión”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm.431, 2019, pp. 69-90.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea)*, Marcial Pons, Madrid, 2019, pp. 198.

ANEIROS PEREIRA, J., “La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero”, *Quincena Fiscal*, núm.3, 2013, pp.19-47.

CALVO VÉRGEZ, J., “El progresivo «descenso a los infiernos» de la declaración de bienes y derechos en el extranjero”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 12, 2021. www.aranzadi.es. Revisado 17 de agosto de 2021. www.aranzadi.es. Revisado 9 de junio de 2021

- “La presentación del modelo 720 (declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero) y su compatibilidad con el ordenamiento comunitario”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 11, 2019. www.aranzadi.es. Revisado 9 de junio de 2021.
- “La aplicación de la orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Principales cuestiones conflictivas”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17, 2014. www.aranzadi.es. Revisado 17 de agosto de 2021.

DE VELASCO PUNÍN, C. R., “Consecuencias derivadas del incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Un análisis desde la óptica de su adecuación al Derecho de la Unión Europea”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21, 2020. www.aranzadi.es. Revisado 24 de junio de 2021.

FAYOS, C. y TANCO, P., “Modelo 720: el fin no justifica los medios”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 911, 2015. www.aranzadi.es. Revisado 29 de junio de 2021.

GARCÍA MORENO, V. A., “Principio de proporcionalidad: de las sanciones por no declarar movimientos en efectivo a las sanciones por no declarar bienes en el extranjero”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 40, 2018, pp. 4-5.

GIL SORIANO, A., “Monedas virtuales: aproximación jurídico-tributaria y control tributario”, *Revista Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 48-enero, 2018, p. 77.

JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLEIRE-FALLOIS, D. J., “La imprescriptibilidad de las rentas afluídas por la presentación tardía del Modelo 720 ante la libertad de circulación de capitales”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, 2020, pp. 230 y ss.

LÓPEZ LÓPEZ, H., “Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del derecho de la Unión Europea y la Constitución”, *Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 368, 2013, pp. 5-48.

MARTOS GARCÍA, J. J., “Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2017, pp. 81-119.

MENÉNDEZ MORENO, A., “Lo nuevo de la Ley General Tributaria (y II)”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 22, 2021.

- “El contundente dictamen de la Comisión Europea sobre la obligación de informar de los bienes y derechos en el extranjero y las consecuencias de su incumplimiento”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.1, 2019.

MIRAS MARÍN, N., “La tributación de las modalidades de adquisición y venta de monedas virtuales: Compraventa, Derivados financieros (CFDs, futuros y opciones), fondos de inversión, bonos estructurados e “Inicial Coin Offerings” (ICOs)”, *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, núm. 157, 2020. www.aranzadi.es. Revisado 16 de agosto de 2021.

MIRAS MARÍN, N. y AGUILAR CÁRCELES, M. M., “Fraude fiscal y blanqueo de capitales en el ámbito de las monedas virtuales”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 14, 2019. www.aranzadi.es. Revisado 22 de octubre de 2021.

PEDREIRA MENÉNDEZ J., “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2013, pp. 33-56.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. y ÁLVAREZ PÉREZ, B., “Consideraciones sobre la tributación y la calificación contable de las operaciones con moneda digital (Bitcoins) en las empresas”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 3, 2018. www.aranzadi.es. Revisado 9 de agosto de 2021.

PORXAS ROIG, N. y CONEJERO BELTRÁN, M., “Tecnología blockchain: funcionamiento, aplicaciones y retos jurídicos relacionados”. *Revista Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 48-enero, 2018, pp. 24-36.

ROMERO FLOR, L. M., “Tributación del bitcoin”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 2022. www.aranzadi.es. Revisado 28 de febrero de 2022.

ROZAS VALDÉS, J. A., “El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 109, 2015, pp. 65-96.

RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C. “Consecuencias derivadas del incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Un análisis desde la óptica de su adecuación al Derecho de la Unión Europea”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21, 2020. www.aranzadi.es. Revisado 14 de septiembre de 2021.

SÁNCHEZ, M., “Criptomonedas: funcionamiento y fiscalidad del trending topic en inversión”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 937, 2018. www.aranzadi.es. Revisado 16 de agosto de 2021.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., “Modelo 720 o la flagrante vulneración del derecho comunitario y la CE”, *Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 404, 2016, pp. 53-112.

SEDEÑO LÓPEZ, J. F., “El control tributario de las criptomonedas: Calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato”, *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2020, pp. 207-233.

- “El bitcoin desde una perspectiva tributaria”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 22, 2019. www.aranzadi.es. Revisado 23 de agosto de 2021.

SZOSTEK, D., “Consequences of applying new technologies to sources of law (overview)”, *El Derecho Público y Privado ante las nuevas tecnologías*, Dykinson, Madrid, 2020, pp. 615-623.

VILLAROIG MOYA, R., “Regulación y tributación de las criptomonedas en Japón”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 4 y 6, 2020. www.aranzadi.es. Revisado 4 de agosto de 2021.