



**TÍTULO: LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE LOS BIENES Y
DERECHOS UBICADOS EN EL EXTRANJERO: INCOMPATIBILIDAD DE
SU RÉGIMEN SANCIONADOR CON EL DERECHO INTERNO Y EUROPEO**

AUTOR: Sergio Martínez Fernandez

GRADO: ADE + Derecho

TUTORA: Zuley Fernández Caballero

FECHA: 21/05/2020

Resumen

La obligación de informar sobre los bienes y derechos ubicados en el extranjero fue una de las medidas que acompañaron a la Declaración Tributaria Especial en el 2012, con el objetivo de aumentar la recaudación, en un contexto de crisis económica.

El presente trabajo tiene el objetivo de determinar si el régimen sancionador de esta obligación de información es contrario a los principios esenciales que integran nuestro Ordenamiento Jurídico interno, así como su posible incompatibilidad con el Derecho Europeo.

Palabras clave

Declaración Tributaria Especial, Amnistías fiscales, Información, Régimen sancionador, Principios constitucionales, Ganancia patrimonial no justificada, Sanciones.

Abstract

The obligation to inform about the goods and rights located in foreign territories was one of the measures that accompanied the Especial Tax Declaration in 2012, with the aim of increasing the tax collection, in a crisis context.

The objective of this essay is to determine if the sanctioning regime of this obligation of information is contrary to the essential principles that form our legal order, as well as its potential incompatibility with que European Law.

Key Words

Especial Tax Declaration, Amnesty Fiscal, Information, Sanctioning regime, Constitutional Principles, Unjustified patrimonial gain, sanctions.

SUMARIO

1. ABREVIATURAS.....	3
2. INTRODUCCIÓN.....	5
3. CAPÍTULO I. CONTEXTO.....	7
3.1 EL DEBER DE CONTRIBUIR.....	7
3.2 AMNISTÍAS FISCALES EN ESPAÑA	10
3.3 DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL	13
4. CAPÍTULO II. EL MODELO 720: RÉGIMEN JURÍDICO ÁMBITO DE GESTIÓN.....	16
4.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS	16
4.2. RÉGIMEN ACTUAL	21
4.3. IMPACTO DE LA LEY 7/2012 EN EL IRPF, IRNR E IS.....	26
5. CAPÍTULO III. EL MODELO 720: RÉGIMEN SANCIONADOR	27
5.1. RÉGIMEN SANCIONADOR LEY 7/2012	27
5.2. DA 18ª LGT.....	29
5.3. ARTÍCULOS 39.2 LIRPF Y 121.6 LIS	31
5.4. DA 1ª LEY 7/2012.....	37
5.5. POSIBILIDAD DE REGULARIZAR A TRAVÉS DEL ARTÍCULO 27 LGT. 41	
6. CAPÍTULO IV DICTAMEN COMISIÓN EUROPEA	44
7. CONCLUSIONES.....	50
8. BIBLIOGRAFIA.....	51
9. FUENTES NORMATIVAS.....	53
10. JURISPRUDENCIA.....	58
11. DOCTRINA ADMINISTRATIVA	61

ABREVIATURAS

- . Art[s].: Artículo[s].
- . CCAA: Comunidad Autónoma/Comunidades Autónomas, según contexto.
- . CE: Constitución Española.
- . Cit.: Citado en .../Citado por ..., según el contexto.
- . Coord[s]. / coord[s].: Coordinador.
- . DGT: Dirección General de Tributos.
- . DTE: Declaración Tributaria Especial.
- . Ed [s]. / ed [s].: Edición/Editorial/Editor[s], según el contexto.
- . Et al: y otros autores.
- . EEE: Espacio Económico Europeo.
- . IRNR: Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
- . IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- . IS: Impuesto sobre Sociedades.
- . ITAPAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- . LGT: Ley General Tributaria.
- . LIRPF: Ley Impuesto Renta Personas Físicas.
- . LIS: Ley Impuesto Sociedades.
- . LISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- . N°/n°/núm: número.
- . NIF: Número Identificación Fiscal.
- . p[p].: página[s].
- . RGGIT: Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria.

. s[s].: siguientes.

. Supra: anteriormente (en el texto principal).

. TC: Tribunal Constitucional.

. TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central.

. TFUE: Tratado Funcionamiento de la Unión Europea.

. TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

. Vol[s]. / vol[s].: volumen.

2. INTRODUCCIÓN

El origen de la obligación de declarar bienes en el extranjero lo encontramos en los años 2012-2013, en un contexto de crisis económica en la que el Estado, falto de recursos, adoptó dos medidas que se complementaban entre sí para poder hacer frente a la situación.

La primera de aquellas medidas fue la Declaración Tributaria Especial (en adelante DTE), conocida como la Amnistía Fiscal, que se adoptó a través de la Disposición Adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo. Dicha declaración permitía la regularización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante IRNR) e Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS), finalizando el plazo de presentación el 30 de noviembre de 2012.

La segunda de las decisiones tomadas por el Estado fue la implementación de la obligación de informar a la Agencia Tributaria de los bienes situados en el extranjero, regulada en la Disposición decimoctava de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, a través del Modelo 720. Esta obligación formal entró en vigor en febrero de 2013.

En este contexto, los contribuyentes se acogieron, mayoritariamente, a la opción de la DTE, promovidos por el hecho de que, en caso de no hacerlo en el año 2012, tendrían que responder por la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, cuyo régimen sancionador era mucho más severo que el estipulado en el régimen general que preveía la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT).

Y son precisamente las graves consecuencias en la aplicación del régimen jurídico de la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero lo que produjo la denuncia ante la Comisión europea de varios contribuyentes españoles y despachos de abogados. Esto provocó que, después de una investigación formal, la Secretaría General de la Comisión Europea emitiera el 15 de febrero de 2017 el Dictamen motivado número 2014/4330¹, a través del cual se decretó que, tanto el régimen jurídico como el sancionador de la obligación de declarar bienes y derechos situados en el extranjero eran

¹ El Dictamen es el resultado de una investigación formal iniciada en virtud del artículo 258 del TFUE. Este precepto establece que en el caso que el Estado al que se dirija el dictamen no se atenga al mismo, la Comisión podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la UE. En el caso que nos ocupa, la Comisión otorgó dos meses a España para que realizase los cambios normativos requeridos. Han transcurrido dos años desde la fecha otorgada por la Comisión sin que se haya producido cambio normativo alguno, motivo por el cual la Comisión remitió el caso al Tribunal de Justicia de la Unión Europea el pasado 6 de junio de 2019.

discriminatorios, contrarios al principio de proporcionalidad y vulneraban como mínimo las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea² (en adelante TFUE).

A partir de la problemática antes descrita, el presente trabajo tiene como objeto, por un lado, determinar si tanto el régimen jurídico como el régimen sancionador de la obligación de informar sobre los activos ubicados en el extranjero son contrarios a los principios configuradores del ordenamiento jurídico interno, y por el otro, determinar si se produce la colisión entre el Derecho Comunitario y las normas que regulan la obligación de informar bienes y derechos en el extranjero.

Para poder cumplir con los objetivos planteados, el trabajo seguirá una estructura de cuatro capítulos. En el primero, se realiza un estudio de los antecedentes jurídicos de la citada obligación, en el que se analiza el deber de contribuir y, concretamente, la DTE, así como otras regularizaciones establecidas por el Estado español. El segundo capítulo se centra fundamentalmente en el Modelo 720, ya que éste es la herramienta exigida por la Administración tributaria para dar cumplimiento, por parte de los contribuyentes, a la obligación de informar activos en el extranjero. En el tercer capítulo se estudia el régimen sancionador que afecta a la obligación de información. Por su parte, el cuarto capítulo examina el Dictamen 2014/4330 de la Comisión europea. Finalmente, el trabajo concluye con una serie de consideraciones a modo de conclusiones que darán respuesta a los distintos objetivos planteados inicialmente, además de la bibliografía y la webgrafía en la que se detallan todas las fuentes empleadas en el desarrollo de este estudio.

² Libertad de circulación de personas, artículo 21 TFUE, Libertad de circulación de trabajadores, artículo 45 TFUE, Libertad de establecimiento, artículo 49 TFUE, Libertad de prestación de servicios, artículo 56 TFUE, Libertad de prestación de servicios, artículo 56 TFUE, y Libertad de circulación de capitales, artículo 63 TFUE.

3. CAPÍTULO I. CONTEXTO

En el presente capítulo, realizaremos un análisis del deber de contribuir, así como una breve síntesis de las diferentes amnistías fiscales que se han realizado en España anteriormente, haciendo especial mención a la DTE, la cual tiene una gran relación con la obligación de informar sobre los bienes y derechos ubicados en el extranjero.

3.1 EL DEBER DE CONTRIBUIR

El deber de contribuir se encuentra consagrado en el artículo 31 de la Constitución Española (en adelante CE), que lo recoge en los siguientes términos:

- “1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.
2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.
3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

El Tribunal Constitucional (en adelante TC) en su jurisprudencia³ ha señalado que el artículo 31 CE establece “un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones, del que se deriva un deber constitucional para los ciudadanos de contribuir, a través de los impuestos, al sostenimiento o financiación de los gastos públicos”.

Así mismo, la doctrina⁴ reconoce que el artículo 31 CE incorpora a nuestro ordenamiento principios materiales como son: la capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad, la eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público, así como otros principios formales, entre el que destaca el principio de reserva de ley.

Los principios a los que se hace referencia en el párrafo anterior, por el hecho de ubicarse en la Constitución, gozan de una particular eficacia, pues irradian al resto del ordenamiento jurídico. Debemos destacar su alto grado de protección, pues cualquier ley o disposición normativa con fuerza de ley que atente contra los principios consagrados en

³ Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), número 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6. Véase también la Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), número 137/2003, de 30 de julio, FJ6.

⁴ MARTÍN QUERALT, Juan; “et al”, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Ed 28, Madrid, Tecnos (Ed), 2017, p. 106.

el artículo 31 CE, podrá motivar la presentación de un recurso o una cuestión de constitucionalidad ante el TC. Todo ello de conformidad con los artículos 53.1⁵, 161⁶ y 163⁷ CE.

La capacidad económica, la generalidad, la igualdad, la progresividad y la no confiscatoriedad, son principios que también se regulan en el artículo 3 de la LGT. El precepto dispone en su primer apartado las características que debe tener una obligación tributaria para tener plena validez y poder así integrarse en el sistema fiscal. Mientras que el segundo punto determina los principios “ideales” que deberían encontrarse en la aplicación práctica del sistema tributario.

Estos principios, a los que acabamos de hacer mención, y que a continuación analizaremos, se relacionan con el deber de contribuir, pues tal y como estableció el TC en su sentencia número 27/1981⁸, el artículo 31 CE, “al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas barreras precisas: las de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad”.

El primero de los principios al que haremos mención es el de generalidad. La redacción del artículo 31 CE comienza con la palabra “todos”. El TC en su sentencia 96/2002⁹, de 25 de abril, estableció que el término “todos” incluye el deber tanto de personas físicas como jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo cual supone que, en principio, sean titulares de la obligación de contribuir.

La generalidad, tiene actualmente dos vertientes¹⁰. La primera es oponerse a la concesión de beneficios tributarios discriminatorios, es decir, que carezcan de una justificación

⁵ El artículo 53.1 CE establece que los derechos y libertades consagrados en el Capítulo segundo del Título I, vinculan a todos los poderes públicos, pudiendo regular su ejercicio por ley, siempre que se respete su contenido esencial.

⁶ El artículo 161 CE establece que el Tribunal Constitucional tiene jurisdicción en todo el territorio nacional y es competente para conocer: recursos de inconstitucionalidad, recursos de amparo, conflictos de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, así como cualquier otra materia que tanto la Constitución como otras leyes orgánicas le atribuyan.

⁷ El artículo 163 CE habilita a que cuándo un órgano judicial, en el seno de un procedimiento, considere que una norma con rango de ley, aplicable al caso y de la que dependa la resolución del mismo, pueda ser contraria a la Constitución, podrá presentar una cuestión de constitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), número 27/1981, de 13 de agosto, FJ 4.

⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), número 96/2002, de 22 de mayo, FJ 7.

¹⁰ QUERALT; “et al”, Curso de derecho Financiero y Tributario, cit., pp. 106-110.

objetiva. La segunda, derivada de la estructura territorial española, supone que cualquier normativa que dispense un trato de favor arbitrario a cualquier Comunidad Autónoma (en adelante CCAA), será contraria a dicho principio.

El siguiente principio que analizaremos es el de igualdad, el cual, tiene una gran relación con el de generalidad. En primer lugar, debemos hacer mención al hecho de que el TC¹¹ diferenció el ámbito de aplicación del artículo 14 CE, en el que se consagra el principio de igualdad, del artículo 31 CE, regulador de la igualdad del sistema tributario.

El principio de igualdad tributaria supone que manifestaciones de riqueza iguales sean tratadas de la misma manera. El TC en sus sentencias 134/1996, de 22 de julio y 46/2000, de 17 de febrero, estableció que la aplicación del principio de igualdad debe hacerse teniendo en cuenta el resto de los principios tributarios, especialmente, el de progresividad y el de capacidad económica. Por lo que puede haber discriminaciones que no sean arbitrarias, en la medida que persigan otros objetivos con relevancia constitucional.

Por su parte, el principio de capacidad económica tiene una doble vertiente según el auto del TC 71/2008, de 26 de febrero. Por un lado, la capacidad económica es fundamento de la tributación, impidiendo así que el legislador establezca tributos, independientemente de la posición que ocupe en el sistema tributario, cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial. Dicho principio no permite que se graven riquezas ficticias, pues no son expresivas de una capacidad económica.

En segundo lugar, la capacidad económica es una medida del tributo, es decir, actuando como un criterio de graduación de la tributación. Este criterio es el que inspira al conjunto del sistema tributario, por tanto, solo se puede exigir la modulación de la carga tributaria de cada contribuyente, dependiendo de la intensidad de la realización del hecho imponible, en aquellos tributos que, por su naturaleza, tengan una gran importancia en la concreción del deber de contribuir.

Los últimos principios son el de progresividad y no confiscación, que analizaremos conjuntamente ya que tienen una gran relación. Según Calvo Ortega¹², el principio de progresividad comporta establecer tributos en los que a medida que aumenta la base

¹¹ Auto del Tribunal Constitucional (Sección Tercera), número 230/1984, de 11 de abril. FJ 1 y 2.

¹² CALVO ORTEGA, Rafael, Curso de Derecho Financiero: Derecho Tributario parte general, 12ª edición, Pamplona, Thomson Civitas (Ed), 2008, pp. 59 – 61.

impositiva, la deuda impositiva lo hace en mayor proporción. La progresividad se aplica, principalmente, a los impuestos, considerándolos de forma individual, conjunta o bien de todo el Sistema Tributario. El TC¹³ determinó que la progresividad hace referencia a todo el sistema, por lo que puede haber tributos que no lo sean.

El principio de no confiscación opera como un límite a la progresividad, pues en caso contrario, se estaría vulnerando el derecho de propiedad y agotando la fuente de riqueza gravable, quebrando así el principio de capacidad económica¹⁴.

Por último, haremos una breve mención al principio de justicia tributaria, el cual según el profesor Calvo Ortega¹⁵, es la suma de todos los principios a los que hemos hecho referencia anteriormente y afecta a todo el sistema en su conjunto. El artículo 3 de la LGT reconoce en su primer apartado que el principio de justicia integra el sistema fiscal, por lo que toda obligación pública deberá respetar este principio¹⁶.

3.2 AMNISTÍAS FISCALES EN ESPAÑA

En el presente epígrafe analizaremos¹⁷ las tres amnistías fiscales que se han realizado con anterioridad en España, con la finalidad de establecer los antecedentes normativos de la DTE y así determinar las diferencias entre ellas. A la hora de llevar a cabo el análisis, deberemos tener en cuenta tanto el momento histórico como la normativa vigente en aquel momento.

Una amnistía fiscal es una oferta que propone el Ordenamiento Jurídico a aquellos sujetos que han incumplido sus obligaciones tributarias, siendo por tanto posibles infractores en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador tributario y posible actor de un delito fiscal en ámbito penal, para regularizar su situación a través del pago de una

¹³ Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), número 27/1981, de 13 de agosto.

¹⁴ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés; Blas Soria, Javier; Moya Calatayud, Faustino, *Estudio Concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su Normativa de Desarrollo*, t.1, Valencia, Tirant Lo Blanch (Ed), 2012, p. 133.

¹⁵ CALVO ORTEGA, Rafael, Curso de Derecho Financiero: Derecho Tributario parte general, cit., pp 62 – 63.

¹⁶ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés; BLAS SORIA, Javier; MOYA CALATAYUD, Faustino, *Estudio Concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su Normativa de Desarrollo*, cit., p. 133.

¹⁷ Para llevar a cabo el análisis recurriré al libro de MONEDERO ARANDILLA, José Luis, “Experiencias similares: el caso español”, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier (Cord), *La Amnistía Fiscal*, Valencia, Tirant lo Blanch (Ed), 2012, pp. 17-23.

cantidad, la cual será inferior a la que le hubiese correspondido pagar en el caso que hubiese declarado sus rentas en los plazos legalmente establecidos¹⁸.

Las amnistías fiscales encuentran su fundamento en el hecho de que incentivan una repatriación de capitales, que permite obtener una recaudación extraordinaria a corto plazo, así como un ensanchamiento de las bases tributarias, aumentando así la recaudación a medio y largo plazo. Las amnistías fiscales también manifiestan aspectos negativos, pues contradicen los principios consagrados en el artículo 31 CE y suponen un agravio comparativo con el contribuyente que sí que ha cumplido con sus obligaciones, desincentivando así el cumplimiento futuro.

En este contexto, la primera amnistía fiscal tuvo lugar en 1976 y fue aprobada a través de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. Esta norma establecía dos regularizaciones distintas: la primera, regulada en el artículo 30, afectaba tanto al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (IGRPF) y la segunda, prevista en el artículo 31, a los Impuestos sobre Sociedades e Industrial-Cuota de Beneficios. La intención de la ley no era otra que preparar el sistema normativo para la entrada en vigor de la CE.

En ambos casos, la Ley 50/1977 preveía la no imposición de sanciones ni recargos. Si nos centramos en la primera de las regularizaciones contenidas en la Ley 50/1977, se puede observar que la veracidad de los rendimientos obtenidos en el periodo de 1976, una vez comprobada por la Administración, supondría la anulación de los antecedentes del sujeto, así como la no imposición de sanciones procedentes por los periodos no prescritos. Tampoco podría utilizarse la información obtenida a través de la declaración para ensanchar las bases imponibles de los ejercicios ya finalizados. Por lo que respecta a la segunda de las regularizaciones, la norma establece que la exención comprenderá todos los impuestos directos e indirectos debidos por la empresa hasta la fecha del primer balance que se cierre con posterioridad a la entrada en vigor de dicha ley.

Con posterioridad, en el año 1985, se produce la segunda amnistía fiscal en el país, a través de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de régimen fiscal de determinados activos financieros. Aquella norma reguló una gama de productos financieros, entre los que se

¹⁸ MARTOS GARCÍA, Juan Jesús, “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, nº 3 (2017), pp. 82-85.

encontraban pagarés y letras, que hasta ese momento carecían de control, lo cual provocaba distorsiones del mercado financiero pues, se declaraban en caso de minusvalías, pero no de plusvalías.

La Ley 14/1985 estableció una retención en origen del 45% para aquellos productos financieros que tuviesen un rendimiento implícito debido a su liquidez y fácil transmisión. Asimismo, dispuso en su artículo 9 una serie de obligaciones formales destinadas a las personas y entidades obligadas a retener, con el objetivo de acabar con el anonimato con que se operaba en el mercado. Sin embargo, dichas obligaciones eran exceptuadas en los títulos y operaciones previstos en el artículo 4 de la misma¹⁹.

Por su parte, en el artículo 8 se determinaron serie de títulos a los que no se aplicaba ninguna retención, entre los que encontramos los emitidos por el Tesoro o por el Banco de España, entre otros organismos públicos. Por tanto, nos encontramos ante una amnistía implícita puesto que el Tesoro se financió con fondos provenientes de titulares sin identificar, llamados por la ausencia de retención alguna.

La última de las amnistías se aprobó por medio de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF. Esta ley, en sus disposiciones adicionales decimotercera y decimocuarta, preveía dos mecanismos de regularización tributaria diferenciados. Por una parte, la disposición adicional decimotercera establecía un sistema de canje de activos financieros. Entre esta amnistía de 1991 y la que se produjo anteriormente en 1985 existe una estrecha relación, pues el mecanismo previsto en la presente disposición iba destinado a aquellas personas que adquirieron títulos no nominativos del sector público, como consecuencia del régimen establecido en la Ley 14/1985.

El mecanismo que aparecía regulado en la amnistía de 1991 habilitaba a los titulares de Pagarés del Tesoro u otros activos análogos emitidos por las Diputaciones Forales del País Vasco o la Comunidad Foral de Navarra, que estuviesen en circulación en cualquier momento entre la entrada en vigor de aquélla y el 1 de enero de 1992, a escoger entre dos alternativas: llevar a cabo un canje por activos de Deuda Pública Especial prevista en la misma ley o una amortización ordinaria en los términos establecidos en la propia emisión. Debemos destacar que se vetó el uso de este mecanismo a las Entidades de

¹⁹ El artículo 4 hacía referencia a los títulos y operaciones regulados en el artículo 1.2 de la misma, es decir, aquellas operaciones cuyo rendimiento, total o parcialmente, se fijase de forma implícita en documentos como letras de cambio, obligaciones o bonos, así como cualquier otro título de la misma naturaleza que se utilizase para captar recursos ajenos.

Crédito titulares de Pagarés del Tesoro en cumplimiento del coeficiente de inversiones extraordinarias.

La Deuda Pública Especial se configuró de una forma que la transformaba en una vía para regularizar la renta no declarada invertida en Pagarés del Tesoro. Las características eran las siguientes: una rentabilidad prometida muy por debajo de la del mercado, la comunicación a la Administración Tributaria de los datos de los suscriptores no era obligatoria, un plazo de vencimiento de seis años, una serie de exenciones tributarias en varios impuestos, así como la previsión de que una amortización anticipada de dicha renta privaría al titular del régimen fiscal previsto.

Por otra parte, la disposición decimocuarta de la citada ley habilitaba a los sujetos pasivos a presentar, hasta el 31 de diciembre de 1991, declaraciones complementarias e ingresos por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad al 1 de enero de 1990. El mismo precepto excluía dicha posibilidad para el caso en que ya hubiese mediado un requerimiento o una actuación administrativa o judicial.

El precepto estableció un régimen favorable para el sujeto pasivo pues se excluían las sanciones y los intereses de demora exigibles, además de que la presentación de declaraciones no interrumpía los plazos de prescripción y se admitía la posibilidad de fraccionar el pago sin necesidad de presentar garantías.

3.3 DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

Detallados los antecedentes normativos de la DTE en el epígrafe anterior, procederemos al análisis de esta figura. Como se ha dicho anteriormente, la DTE se relaciona con la obligación de informar sobre los activos en el extranjero, pues uno de los motivos para acogerse a la misma en el 2012, era evitar tener que enfrentarse a aquella nueva obligación formal, que entraría en vigor a partir del 1 de febrero de 2013.

La DTE fue introducida 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 público. Dicha norma se completó con los apartados 6 y 7 de la disposición final tercera del Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo. Posteriormente, la disposición final tercera de la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, dio una nueva redacción a aquellos mismos apartados.

El régimen jurídico de la DTE fue completado por 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; como por la Orden HAP/1181/2012, de 31 de mayo, que aprobó el modelo 250.

Así mismo, la Dirección General de Tributos emitió el Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial, de 27 de junio de 2012 y el segundo Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la declaración tributaria especial, de 11 de octubre de 2012, los cuales pese a no tener valor normativo, mostraban los criterios por los que se guiaría la Administración tributaria a la hora de aplicar el cuerpo normativo de la DTE.

En este sentido, la DTE ofrecía la posibilidad a los contribuyentes del IRPF, IRNR e IS que fuesen titulares de bienes o derechos que no se correspondiesen con las rentas declaradas en los mismos de regularizar su situación tributaria presentando una declaración, a través del Modelo 750. Para poder acogerse a esta regularización, el contribuyente tenía que haber sido titular de los bienes o derechos con anterioridad al 31 de diciembre de 2010 y debía ingresar el 10% del importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a regularizar. El cumplimiento de los requisitos comportaba la no exigibilidad de las sanciones, intereses y recargos preceptivos.

La DTE también permitía regularizar bienes y derechos que habían sido adquiridos utilizando renta oculta a la Administración Tributaria. Pese a que la Declaración no admitía la regularización de la renta como tal, el objeto de ésta no era otro que regularizar esas rentas ocultas pues una vez declaradas, impedía la aplicación de la institución tributaria de las ganancias patrimoniales no justificadas²⁰. Lo anterior se corrobora en el tercer apartado de la DA 1ª del Real Decreto-ley 12/2012, que dispone que el importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada.

Por otro lado, el cuarto apartado de la DA 1ª del Real Decreto-Ley 12/2012 establecía que los efectos que produciría la DTE, no se desplegarían en aquellos casos en que la Administración ya hubiese notificado la iniciación de procedimientos de comprobación referente a los impuestos y periodos impositivos a los que hacía mención la declaración.

²⁰ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés, “Posibilidades y Límites de la Amnistía Fiscal”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 355 (2012), pp. 105-140.

Referente a la naturaleza de la DTE, el artículo 1 de la Orden HAP/1182/2012 establecía que la misma es una declaración tributaria que participa de las autoliquidaciones tributarias, previstas en el artículo 120 LGT, pero su presentación no supone una autoliquidación de una obligación tributaria previamente devengada. Esta postura ha sido confirmada por el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC)²¹, el cual ha añadido que la DTE no puede ser comprobada de forma aislada por la Administración tributaria pues no se presenta en cumplimiento de deber alguno. Esta posición del TEAC es de gran importancia, y se constata con lo que estipula la Dirección General de Tributos²², al considerar que el hecho de que la presentación de la DTE no pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad, implica que la presentación de ésta no interrumpe el plazo de prescripción de los ejercicios del IRPF, IS e IRNR a los que corresponda la renta a regularizar.

Por tanto, vemos como la DTE tenía un régimen claramente beneficioso para los contribuyentes que animaba a presentarla pues, entre otros beneficios, no interrumpía la prescripción, no podía ser comprobada de forma aislada por la Administración, la cuantía a ingresar era el 10% del importe o valor de adquisición de los derechos y bienes a regularizar y su presentación, cumpliendo con todos los requisitos, comportaba la no exigencia de los intereses, sanciones o recargos preceptivos.

Pese a que este régimen era una clara invitación para regularizar las rentas ocultas, apreciamos otro motivo para ello en la Ley 7/2012, que también introdujo la obligación de informar a la Agencia Tributaria sobre los activos en el extranjero que comenzaría a desplegar sus efectos el 1 de febrero de 2013. Encontramos en esta nueva obligación de información y en su severo régimen sancionador otra razón para acogerse a la DTE.

Por último, es importante destacar que el TC declaró inconstitucional la DTE por unanimidad. En la Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), número 73/2017, de 8 de junio, el alto tribunal determinó si la DE se ajustaba a los mandatos constitucionales y llegó a la conclusión de que efectivamente infringía de forma sustancial el deber de

²¹ Resolución Tribunal Económico Administrativo central, núm 00/6500/2014/00/00, de 7 de junio de 2018.

²² Informe de la Dirección General de Tributos, “Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la Declaración Tributaria Especial”, de 27 de junio de 2012.

contribuir consagrado en el artículo 31.1 CE²³. Si bien es cierto, que, pese a ello, no se podría entrar a revisar las situaciones jurídicas firmes creadas al amparo de dicha medida en cumplimiento del principio de seguridad jurídica previsto en el artículo 9.3 CE.

4. CAPÍTULO II. EL MODELO 720: REGIMEN JURÍDICO ÁMBITO DE GESTIÓN

En el presente capítulo, analizaremos el Modelo 720 que es el modelo exigido por la Hacienda Pública para cumplir con la obligación de informar sobre bienes y derechos ubicados en el extranjero. Para ello, determinaremos los antecedentes históricos de esta obligación formal, concretando si en el ordenamiento jurídico español se estableció alguna obligación similar anteriormente. Estudiaremos el régimen jurídico de la obligación de declarar bienes y derechos ubicados en el extranjero, así como el impacto que ha tenido en el IRPF, IS y el IRNR.

4.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

La obligación de informar sobre los bienes y derechos ubicados en el extranjero es una medida que se encuadra en la lucha contra el fraude fiscal, que fue introducida en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, cuya exposición de motivos enunciaba su voluntad de prevenir y combatir el fraude fiscal, a través de la reforma de la normativa en vigor²⁴, así como con la introducción de nuevas medidas, entre la que se encontraba la obligación de información. El objetivo de la ley no era otro que conseguir que el Ordenamiento Jurídico español estuviese a la vanguardia mundial en la lucha contra el fraude fiscal.

²³ “En conclusión, la medida prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 ha afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE, alterando sustancialmente el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad. Al haberlo hecho así, es evidente que no puede introducirse en el ordenamiento jurídico mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el artículo 86.1 CE; esto conduce necesariamente a declarar la disposición impugnada inconstitucional y nula, por contradecir la prohibición prevista en este precepto constitucional.”

²⁴ Se reformó la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria; 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; el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo; la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias; la Ley 24/1998, de 28 de julio, del Mercado de Valores; la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas y se introdujo una limitación en los pagos en efectivo.

Para poder determinar los antecedentes históricos de la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero, debemos tener en cuenta que tiene un origen mediato en la lucha contra el fraude fiscal, pues se concibió como una medida novedosa que permitiría combatir más eficazmente ese fenómeno, y otro inmediato en la DTE²⁵. Por lo que realizaremos un breve análisis de la normativa en materia de fraude fiscal, así como su evolución, y haremos una breve mención la relación de la obligación de informar sobre los bienes y derechos ubicados en el extranjero con la DTE.

Comenzaremos el análisis por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas de reforma fiscal. Esta ley introdujo una reforma en el Código Penal pues cambió el título del Capítulo VI del Título III del Libro II del mismo que pasó de titularse “De la ocultación fraudulenta de bienes o de industria” a “Del delito fiscal”, así mismo se le dio una nueva redacción al artículo 319 del mismo, que pasó a regular el delito fiscal.

La Ley 50/1977 entró a regular el secreto bancario y el deber de colaboración en la gestión tributaria. El artículo 41 de la misma establecía que los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y las personas físicas o jurídicas que se dedicaran al tráfico bancario o crediticio, quedaban sujetos al deber de colaboración previsto en el artículo 111 de la Ley General Tributaria 230/1963, de 28 de diciembre. El artículo 43 de la Ley 50/1977 establecía que aquellas entidades sujetas al deber de colaboración, en virtud del artículo 41, debían comunicar a la Administración Tributaria los números de las cuentas activas y pasivas, así como los depósitos mobiliarios de sus clientes. Las entidades también debían proporcionar los datos que permitiesen identificar a los titulares de dichas cuentas y depósitos. Seguidamente, el artículo 44 de la norma que describimos, contemplaba la posibilidad de imponer sanciones, de acuerdo con la Ley de Ordenación Bancaria, a aquellas entidades que no colaborasen.

Otra de las leyes que tuvo una actuación fehaciente en la lucha contra el fraude fiscal es la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. Con la aprobación de la Ley 10/1985 se introdujo una serie de reformas de gran calado, destinadas a combatir la elusión fiscal. Dentro de aquellas reformas, una de las más importantes es la relativa a las infracciones y sanciones tributarias que se observa con la nueva redacción que hizo el artículo 4 de la Ley 10/1985 al artículo 77 de la LGT de 1963.

²⁵ ALARCÓN GARCÍA, Esau; ROZAS VALDÉS, J. Andrés, La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero, Madrid, Francis Lefebvre, 2016, pp. 17 -25.

En este sentido, las infracciones tributarias se podrían sancionar incluso a título de negligencia.

Asimismo, la Ley 10/1985, en su artículo 1, llevó a cabo una reforma del régimen jurídico del responsable del tributo previsto en los artículos 38, 39 y 40.1 de la LGT de 1963. La nueva redacción del artículo 38 estableció que todas las personas que fuesen causantes o colaborasen en la realización de una infracción tributaria, responderían solidariamente. El nuevo artículo 39 preveía la solidaridad de los copartícipes y cotitulares de los entes previstos en el artículo 33 de la misma, si bien la responsabilidad sería en proporción a la participación que tuviesen en dichas entidades.

Por lo que respecta a la gestión de los tributos, el artículo 5, de la norma que estamos analizando, introdujo una serie de modificaciones al régimen previsto en la LGT de 1963. Debemos destacar la redacción dada al artículo 111 de la LGT de 1963, regulador del deber de información. Según el mismo, todas las personas físicas o jurídicas ya fuesen de naturaleza pública o privada, tendrían la obligación de suministrar 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 la Administración, de acuerdo con la forma y plazos establecidos reglamentariamente.

En definitiva, la Ley 10/1985 supuso un paso más en la lucha contra el fraude fiscal, pues endureció el régimen de las sanciones tributarias, reconociendo la intencionalidad de la infracción tributaria, así como el del responsable, además de reformular el deber de información de los obligados tributarios, pasando así a tener un régimen más detallado.

Finalmente, haremos mención a la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Según la exposición de motivos, el objeto de la ley era introducir una serie de modificaciones normativas, previstas en su mayoría en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal del 2005²⁶. La ley seguía una estructura de dos capítulos diferenciados. En el primero, se llevó a cabo la reforma de disposiciones tributarias²⁷,

²⁶https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/Ficheros/Informacion_Institucional/Campanias/Plan_de_prevention_del_fraude/ppff.pdf

²⁷ Se reformaron impuestos directos, el Impuesto de Sociedades y el Impuesto de la Renta de no Residentes, impuestos indirectos, el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales, así como la LGT del año 2003.

mientras que, en el segundo, se reformaron otras disposiciones²⁸ que, pese a no ser de naturaleza fiscal, afectaban tanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias como a su comprobación.

Una de las grandes novedades que introdujo la Ley 36/2006, fue la supresión del trámite de audiencia, previo a la remisión del expediente a la vía judicial, en los delitos contra la Hacienda Pública. La justificación de la medida fue que dicho trámite perjudicaba la posible investigación y además suponía un privilegio en comparación con otros delitos públicos, pues en ningún otro se contemplaba un trámite de audiencia previo a la presentación de la denuncia o querella.

La Ley 36/2006, en su exposición de motivos, reconoce que la información es un elemento clave en la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Uno de los objetivos de la ley es introducir medidas que permitan mejorar la información de que dispone la Administración, no solo en cantidad, sino también en calidad e inmediatez. Con esta finalidad, la ley 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.

Referente al sector inmobiliario, la Ley 36/2006 establecía la obligación de consignar el Número de Identificación Fiscal (en adelante NIF), así como los medios de pago empleados, en las escrituras públicas que afecten a bienes inmuebles. En caso de no hacerse, implicará el cierre registral. Por lo que respecta al fraude a través de paraísos fiscales, la ley incorporó los conceptos “nula tributación” y “efectivo intercambio de información”, los cuales complementaban al Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, el cual prevé la relación de países que tienen la consideración de paraíso fiscal. Asimismo, esta disposición, faculta a la normativa reguladora de cada tributo a justificar en dichos conceptos, la adopción de medidas, como presunciones o modificaciones de la base imponible, tendentes a combatir el fraude fiscal cuando el contribuyente haya elegido realizar sus operaciones en países o territorios que tengan una tributación nula o bien no suministren información.

²⁸ Se reformó la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado; la Ley Hipotecaria, de 8 de febrero de 1946, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores; la Ley 12/1989, de 9 de mayo, de la Función Estadística Pública; el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo y el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

En resumen, podemos concluir que parte del origen legislativo del Modelo 720 lo encontramos en las normas destinadas a la lucha contra el fraude fiscal, si bien nunca se había previsto un mecanismo cuyo incumplimiento tuviese unas consecuencias tan graves para el contribuyente como las que se aprecian en aquel modelo. Tal como hemos visto anteriormente, la exposición de motivos de la Ley 7/2012 pone de relieve esta evolución y manifiesta que la nueva obligación de informar sobre los activos en el extranjero permitirá poner a España en la vanguardia mundial en la lucha contra el fraude.

Al inicio de este apartado comentamos que los antecedentes históricos de la obligación de información deberíamos buscarlos también en la DTE. Como hemos constatado en el Capítulo primero²⁹, la relación entre ambas es palpable. La DTE era una declaración que permitía a los contribuyentes del IRPF, IRNE e IS regularizar bienes y derechos que habían sido adquiridos utilizando renta oculta a la Administración Tributaria a cambio de ingresar un 10 por ciento del importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a regularizar. Si se procedía al ingreso y se cumplían todos los requisitos establecidos en la normativa, al contribuyente no se le exigirían las sanciones, intereses y recargos preceptivos.

Los contribuyentes encontraban en la Ley 7/2012, reguladora de la obligación de información sobre los activos ubicados en el extranjero, un incentivo a acogerse a la DTE, pues de no hacerlo, se enfrentarían al nuevo régimen de declaración, tributación y sancionador previsto en dicha ley que desplegaría sus efectos a partir del 1 de febrero de 2013.

La Administración Tributaria iba a tener conocimiento de esos activos ubicados en el extranjero a partir de la entrada en vigor de dicha ley pues, los contribuyentes debían informar a Hacienda que eran titulares de éstos, así como comunicar de forma periódica las variaciones de valor que experimentasen. En caso de no hacerlo y de ser descubiertos por la Administración tributaria, se enfrentarían a un severo régimen sancionador. De esta forma desde la Hacienda pública se enviaba el mensaje de que era mejor acogerse a la DTE, pues, de todas formas, tendría conocimiento de esos bienes en el extranjero³⁰.

²⁹ *Vid supra*, p. 13- 16.

³⁰ ROZAS VALDÉS, José Andrés, “El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 109 (2015), pp. 65-96.

4.2. RÉGIMEN ACTUAL

Una vez que hemos concluido con el estudio de los antecedentes normativos de la obligación de informar bienes y derechos en el extranjero pasamos al análisis de su régimen actual, es decir, aquél que se reconoce en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude fiscal.

De manera general, podemos decir que la obligación de informar sobre los bienes y derechos ubicados en el extranjero encuentra su fundamento en los artículos 29 y 93 de la LGT. El primero, regula las obligaciones tributarias formales, que son aquellas obligaciones tributarias que no tienen carácter pecuniario pero cuyo cumplimiento se relaciona con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios, entre las cuales encontramos la obligación de presentar declaraciones. El segundo, establece las obligaciones de información a las que están sometidas las personas físicas o jurídicas, ya sean públicas o privadas, así como las entidades a las que hace mención el artículo 35.4 LGT, por las que deben suministrar a la Administración información con trascendencia tributaria sobre sus relaciones económicas, profesionales o financieras.

La Ley 7/2012 lleva a cabo una reforma tanto del régimen de las ganancias patrimoniales no justificadas del IRPF (artículo 3.2) como del régimen de presunción de obtención de renta del IS (artículo 4). Así mismo, la DA 1ª de la Ley 7/2012 regula el régimen sancionador aplicable en estos dos supuestos y la DA 2ª de la misma, determina la imputación temporal aplicable a estos.

Por su parte, el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, introdujo en su artículo 2 una serie de modificaciones en el Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria (en adelante RGGIT), regulado en el Real Decreto 1065/2007, con la finalidad de adaptar la regulación de las obligaciones de información, previsto en el capítulo V de éste, a la nueva obligación de informar sobre los activos ubicados en el extranjero. Asimismo, incorporó el artículo 42bis, que dispone la obligación de informar sobre las cuentas en entidades financieras ubicadas en el extranjero, el artículo 42 ter, regulador de la obligación de informar 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, al RGGIT.

Al régimen jurídico de la obligación de informar sobre bienes y derechos ubicados en el extranjero se incorpora la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, la cual aprueba el Modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y regula tanto el lugar, la forma, el plazo, así como el procedimiento para poder presentarla.

El Modelo 720 es una declaración, definida en el artículo 119 LGT como “todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos”. El mismo artículo concreta que el hecho de presentar una declaración no implica que el obligado tributario reconozca o acepte la procedencia de la obligación tributaria. La definición que la LGT hace de la declaración es muy amplia, pudiéndose llegar a confundir con la comunicación de datos con trascendencia tributaria a la Administración, si bien sigue haciendo referencia a la declaración de hechos imposables³¹.

Tienen la obligación de informar sobre sus activos en el exterior, presentando el modelo 720, las personas físicas y 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 bien tengan algún tipo de poder de disposición sobre los mismos³² que cumplan con los requisitos previstos en los artículos 42 bis, 42 ter o 54 bis del RGGIT. La normativa hace una referencia al artículo 4.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, para definir el concepto de titular real.

La obligación de informar está formada por tres obligaciones independientes que confluyen en el Modelo 720 y tienen características comunes³³. La primera de ellas, regulada en artículo 42 bis RGGIT, hace referencia a las cuentas en entidades financieras que se encuentren en el extranjero. La segunda, prevista en el artículo 42 ter RGGIT, comprende los valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos

³¹ QUERALT; “et al”, Curso de derecho Financiero y Tributario, cit., pp. 396-405.

³² SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés, “Modelo 720 o la flagrante vulneración del derecho comunitario y la CE”, Revista Contabilidad y Tributación, nº 404 (2016), pp. 53 – 112.

³³ ALONSO GONZÁLEZ, L. Manuel, La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea), Madrid, Marcial Pons (Ed), 2019, p. 27-31.

en el extranjero. La tercera, establecida en el artículo 54 bis, abarca tanto los bienes inmuebles como los derechos sobre mismos situados en el extranjero.

La obligación de informar sobre cuentas en entidades financieras sitas en el extranjero, art 42 bis RGGIT, impone el deber, a los sujetos a los que hemos hecho mención previamente, a presentar una declaración informativa anual (Modelo 720) en la que consten las cuentas corrientes, de crédito, de ahorro, imposiciones a plazo, así como cualquier otro tipo de cuenta o depósito dinerario independientemente de su denominación, aunque no exista retribución.

La información que el obligado debe suministrar a la Administración incluye: la razón social o denominación completa de la entidad, bancaria o de crédito, así como su domicilio, identificación completa de las cuentas, la fecha en que se abrió o canceló la cuenta y, en el caso que no se tenga la titularidad pero sí algún poder de disposición, las fechas de concesión y revocación de la autorización, así como los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio que corresponda con el último trimestre del año.

El cuarto apartado del art 42 bis RGGIT contempla los supuestos en los que se dispensa esta obligación. El primero hace referencia a los titulares de entidades exentas de tributar por el IS. El segundo, a las personas jurídicas que identifiquen las cuentas en su contabilidad. El tercero, a las personas físicas que desarrollen una actividad económica y lleven una contabilidad, en la que identifiquen las cuentas, de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio. El cuarto, a las cuentas de las que sean titulares personas físicas o jurídicas. abiertas en establecimientos en el extranjero de entidades domiciliadas en España que deban informar a la Administración de conformidad con el artículo 37 RGGIT. El último, es el supuesto en que el saldo conjunto de las cuentas a 31 de diciembre no supere los 50.000 euros y ocurra lo mismo con los saldos medios correspondientes al último trimestre del año.

La obligación de informar sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados y obtenidos en el extranjero, art 42 ter RGGIT, obliga, a los sujetos que hemos mencionado anteriormente, a presentar anualmente el modelo 720, en el que debe constar información relativa a los seguros, ya sean de vida o invalidez, rentas, temporales o vitalicias, valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica, los que representen la cesión a terceros de capitales propios, así como los valores que hayan sido aportados para su gestión o administración a cualquier

instrumento jurídico, incluyendo aquellos que pese a carecer de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico como son los fideicomisos, masas patrimoniales o trusts.

Referente a la información a aportar, debemos diferenciar entre valores y derechos, seguros y rentas. De los primeros (valores y derechos), la información que se ha de facilitar incluye: la razón social o denominación completa de la entidad jurídica, tercero cesionario o la identificación del instrumento o relación jurídica, dependiendo del caso, y su domicilio. A su vez, será necesario dar a conocer el saldo a 31 de diciembre de los valores y derechos representativos en la participación del capital o en los fondos propios de entidades jurídicas, de los valores que representen la cesión a terceros, así como el de los valores que se hubiesen aportado al instrumento jurídico que corresponda. Junto con la información de los saldos, se deberá informar sobre el número, clase y valor de los derechos o valores en los tres casos.

Por lo que respecta a los seguros, de vida o invalidez, se debe informar sobre aquellos de los que sean tomadores a 31 de diciembre, siempre que la entidad se encuentre en el extranjero, indicando el valor de rescate en esa fecha. Finalmente, con relación a las rentas, temporales o vitalicias, se debe informar sobre aquellas de las que sean beneficiarios a 31 de diciembre, siempre que la entidad se encuentre en el extranjero, indicando el valor de capitalización en esa fecha. En estos dos supuestos, se debe proceder a la identificación de la entidad informando sobre denominación o razón social, así como su domicilio.

El cuarto apartado del artículo 42 ter RGGIT establece los supuestos en los que se dispensa esta obligación. El primero, se refiere al supuesto en que el obligado tributario sea una de las entidades exentas del IS. El segundo, a cuando el obligado tributario sea una persona jurídica que identifique en su contabilidad, de forma individualizada, los valores, derechos, rentas y seguros. El último, es el supuesto en que los diferentes tipos de valores, a los que hemos hecho mención, así como su valor liquidativo, el valor de rescate de los seguros y el valor de capitalización de las rentas, no superen, de forma conjunta, los 50.000 euros.

La obligación de informar sobre los bienes inmuebles y de los derechos sobre los mismos situados en el extranjero, artículo 54 bis RGGIT, impone el deber, a los sujetos a los que nos hemos referido anteriormente, a presentar anualmente una declaración, Modelo 720,

en la que consten tanto los bienes inmuebles como los derechos sobre estos, cuando estén ubicados en el extranjero, de los que sean titulares jurídicos o reales, de conformidad con el artículo 4.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

Por lo que respecta a la información que se debe aportar, ésta tendrá que incluir: la identificación del inmueble, debiéndose especificar su tipo, su ubicación, concretando el país o territorio, localidad, calle y número, así mismo, se deberá indicar tanto la fecha como su valor de adquisición. En supuestos de contratos de multipropiedad o similares, así como de derechos reales de uso o disfrute y nuda propiedad, se deberá complementar la información anterior con la fecha en que se adquirieron estos derechos, así como el valor que tengan a 31 de diciembre, determinándose éste según las reglas de valoración previstas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio. En el caso en que se pierda la titularidad, jurídica o real, se deberá consignar el importe de la transmisión del bien o derecho, así como la fecha de ésta en el Modelo 720.

El sexto apartado del artículo 54 bis RGGIT establece los supuestos en los que se dispensa esta obligación. El primero, hace referencia al caso en que el obligado tributario sea una de las entidades exentas del IS. El segundo, a cuando el obligado tributario sea una persona jurídica que identifique en su contabilidad, de forma individualizada, estos bienes o derechos. El tercero, las personas físicas que desarrollen una actividad económica y lleven una contabilidad, en la que identifiquen los bienes o derechos, de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio. El último, se refiere al supuesto en que el valor de adquisición o a 31 de diciembre, valorado según las reglas de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto del patrimonio, de los bienes o derechos no hubiesen superado, de forma conjunta, los 50.000 euros.

El Modelo 720 se debe presentar entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel a que haga referencia la información que se debe suministrar, si bien, los tres artículos a los que acabamos de hacer mención, art 42 bis, 42 ter y 52 bis, establecen que, si el valor de los activos no se hubiese incrementado en un importe superior a los 20.000 euros desde la anterior declaración, no será necesaria su presentación. La Orden HAP/72/2013 establece en su artículo 4 que la forma de presentación será telemática y

regula tanto las condiciones generales para poder presentarlo, artículo 5, así como el procedimiento a seguir³⁴.

4.3. IMPACTO DE LA LEY 7/2012 EN EL IRPF, IRNR E IS

La Ley 7/2012 introdujo una serie de modificaciones en la Ley 35/2006, reguladora del IRPF y del IRNR, así como en el Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del IS. La finalidad de estas modificaciones, tal y como se deduce de la exposición de motivos, es regular la incidencia que pudiese tener el no cumplimiento del nuevo deber de informar sobre los activos ubicados en el extranjero en materia de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de rentas, introduciendo para ello una nueva infracción, con sanciones agravadas, que podría llevar a la Administración a considerar estas rentas no declaradas como ganancias patrimoniales no justificadas o presuntamente obtenidas.

El artículo 3.2 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, dio una nueva redacción al artículo 39, regulador de las ganancias patrimoniales no justificadas, de la ley reguladora del IRPF (en adelante LIRPF). Se modificaron el primero y el segundo apartado del precepto, aquí debemos destacar la modificación que se produjo en el apartado segundo, ya que es en éste donde se establece que la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos de los que no se hubiese cumplido con la obligación de información, tendrán, en todo caso, la consideración de ganancias patrimoniales no justificadas, integrándose en la base liquidable general del último periodo impositivo no prescrito que sea susceptible de regularización. Es también en este número donde se dispone que, si el contribuyente pudiese acreditar que la titularidad sobre los bienes o derechos se obtuvo con rentas declaradas, o con rentas obtenidas en periodos impositivos en los que no fuese

³⁴ El régimen jurídico que regula la obligación de informar sobre los activos ubicados en el extranjero ha sido criticado por parte de la doctrina. ALONSO GONZÁLEZ considera que la regulación es dispersa, compleja y contradictoria (ALONSO GONZÁLEZ, L. Manuel, La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea), cit., p. 27-31). Por su parte, LÓPEZ LÓPEZ opina que, si bien la finalidad de la regulación es loable, los términos en que se ha plasmado provocan un efecto expansivo que restringe derechos y garantías del contribuyente, por lo que sería contrario al Derecho Comunitario, así como a la Constitución (LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, “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, n°368 (2013), pp. 5-48). También SÁNCHEZ PEDROCHE es de la opinión de que el régimen especial, que incluye la Ley 7/2012, para el IRPF y el IS, introduce una retroactividad absoluta que es contraria tanto a la CE como al derecho Comunitario (SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés, “Modelo 720 o la flagrante vulneración del derecho comunitario y la CE”, cit., pp. 53-112).

contribuyente del IRPF, no resultaría de aplicación la presunción prevista en el artículo 39.2 LIRPF.

La Ley 7/2012, en su artículo 4, modificó el artículo 134 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades³⁵. La modificación consistió en introducir un nuevo sexto apartado, renumerando el anterior que pasaría a ser el séptimo. Debemos subrayar que el apartado sexto determinó que los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiese cumplido con la obligación de informar sobre ellos, se entenderá, en todo caso, que se adquirieron con rentas no declaradas que serán imputadas al último periodo impositivo no prescrito susceptible de ser regularizado. Además, prevé este precepto que, lo establecido previamente, no resultará aplicable en el supuesto en que el sujeto pasivo pudiese acreditar que la titularidad sobre los bienes o derechos fue adquirida con rentas declaradas o con cargo a rendas obtenidas en periodos impositivos en los que no fuese contribuyente del IS.

Finalmente, la Ley 7/2012 introdujo en su DA 1ª, un nuevo régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas, así como un régimen de imputación para estos dos casos en su DA 2ª.

5. CAPÍTULO III. EL MODELO 720: RÉGIMEN SANCIONADOR

Anteriormente, hemos hecho referencia al régimen jurídico que regula el Modelo 720, a través del que se da cumplimiento a la obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero. A continuación, analizaremos el régimen sancionador de dicho modelo, comparándolo con el régimen general previsto en la LGT.

5.1. RÉGIMEN SANCIONADOR LEY 7/2012

El régimen sancionador de la obligación de informar sobre los activos ubicados en el extranjero es, tal y como hemos comentado anteriormente, disperso. El artículo 1.17 de la Ley 7/2012 introdujo la DA 18ª en la LGT, en cuyo segundo apartado se establece el régimen de infracciones y sanciones. Esta disposición se complementa con los artículos

³⁵ El IS se rige actualmente por la Ley 27/2014, de 27 de diciembre (En adelante LIS), la cual regula en su artículo 121 el régimen de presunción de obtención de rentas, transcribiendo de forma prácticamente exacta en su sexto apartado, el contenido previsto anteriormente en el artículo 134 de Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

42 bis, 42 ter y 54 bis del RGGIT, los cuales detallan para cada caso qué se debe entender por conjunto de datos.

La Ley 7/2012 también modificó tanto el régimen de las ganancias patrimoniales no justificadas al introducir, en su artículo 3.2, un segundo apartado al artículo 39 de la LIRPF, como el de presunción de obtención de renta pues, en su artículo 4, incorporó un nuevo sexto apartado al artículo 134 del Real Decreto Legislativo 4/2004 y renumeró el anterior que pasaría a ser el séptimo. Es importante recordar que el IS se rige actualmente por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, la cual regula en su artículo 121 el régimen de presunción de obtención de rentas.

Por último, debemos hacer referencia a la DA 1ª de la Ley 7/2012, reguladora del régimen sancionador aplicable en casos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de renta, y la DA 2ª, la cual determina cómo se debe llevar a cabo la imputación temporal en estos dos supuestos.

El régimen resultante es complejo y disperso, lo cual ha sido criticado por la doctrina al considerar que, desde un punto de vista sistemático, tendría que haberse regulado en el Título IV de la LGT. Pedreira Menéndez³⁶ opina que el régimen sancionador debería haber estado ubicado en el Capítulo III, relativo a la clasificación de las infracciones y sanciones tributarias, del Título IV de la LGT. Aneiros Pereira³⁷ considera que podría haberse simplificado el régimen sancionador si la infracción por incumplimiento formal se hubiese integrado en el artículo 199 LGT, en el que se regula la infracción por incumplimiento de las obligaciones formales que no generan un perjuicio económico.

El incumplimiento de las obligaciones derivadas del deber de informar sobre los activos ubicados en el extranjero produce tres consecuencias jurídicas distintas³⁸. La primera, consiste en una infracción muy grave, prevista en la DA 18ª LGT, por no presentar la declaración de información, por hacerlo por medios distintos a los electrónicos o bien no cumplimentarla adecuadamente. La segunda, supone la aplicación de las presunciones previstas, en función del caso, en el artículo 39.2 LIRPF o en el artículo 121.6 de la Ley 27/2014, reguladora del IS. La tercera, es una infracción muy grave, prevista en la DA 1ª

³⁶ PEDREIRA MENÉNDEZ, José, “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, Quincena Fiscal, nº4 (2013), pp. 33 y ss.

³⁷ ANEIROS PEREIRA, Jaime, “La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero”, Quincena Fiscal, nº3 (2013), pp. 20 y ss.

³⁸ ALONSO GONZÁLEZ, L. Manuel, La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea), cit., pp. 93 y ss.

de la Ley 7/2012, derivada de la aplicación de los dos preceptos anteriores, que implica una multa del ciento cincuenta por ciento sobre la base de la sanción.

5.2. DA 18ª LGT

Comenzaremos nuestro análisis por el segundo apartado de la DA 18ª de la LGT, el cual establece que la no presentación en plazo de la declaración informativa sobre los bienes y derechos ubicados en el extranjero, la presentación incompleta, inexacta o con datos falsos, así como no presentarla a través de medios electrónicos, telemáticos e informáticos, en los casos en que resulte obligatorio utilizar estos medios, constituirán infracciones muy graves.

El precepto continúa estableciendo las reglas a partir de las cuales se sancionarán estas infracciones, diferenciando las tres obligaciones a las que hemos hecho mención anteriormente, es decir, se distingue la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito que se ubiquen en el extranjero, sobre títulos, activos, valores, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero y sobre bienes inmuebles, así como de derechos sobre los mismos, ubicados en el extranjero.

Pese a que se diferencien los tres casos, la sanción aplicable es la misma, pues consiste en una multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos que haga referencia a alguno de los tres tipos de activos mencionados que debería haberse incluido en la declaración no presentada o cumplimentada de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, con un mínimo de 10.000 euros. Si bien, en el caso en que se hubiese presentado la declaración fuera de plazo, sin haber sido requerido por la Administración, o bien no se hubiese presentado la declaración por medios informáticos, electrónicos y telemáticos, la sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referentes a los tres tipos de activos, con un mínimo de 1.500 euros.

Determinados aspectos de la presente DA han sido objeto de crítica por parte de la doctrina. A continuación, haremos mención de algunas de las posturas más relevantes, pues se centran en la contradicción que puede existir entre la DA 18ª LGT y los principios que integran nuestro ordenamiento jurídico. En efecto, la primera de estas posturas, se basa en la contradicción que se aprecia entre la DA 18ª de la LGT y el principio de proporcionalidad, pues el precepto determina que la infracción será muy grave, no calificándose de forma distinta en atención a la conducta realizada, tal y como establece

el artículo 184 LGT. Pedreira Menéndez³⁹ opina que la omisión de datos con escasa relevancia tributaria o la no presentación por medios telemáticos, no deberían calificarse como muy grave.

Por lo que respecta a la sanción, el precepto no prevé una graduación de ésta, lo cual sería contrario a lo establecido en el artículo 187 LGT. Si comparamos las sanciones que contempla la DA 18ª con las previstas en los artículos 198 y 199 LGT, reguladores de infracciones formales, la desproporción es palpable. Debemos resaltar que la sanción prevista en la DA 18ª diferencia entre tres tipos de activos, pudiendo resultar en un triple incumplimiento lo que, unido a la ausencia de un límite máximo para la sanción, a diferencia de los artículos 198 y 199 LGT que sí que los prevén, permite la imposición de sanciones muy elevadas, que únicamente se podrían llegar a reducir en un 25% por pronto pago, tras haberse realizado un procedimiento de inspección que hubiese culminado con la firma de un acta con acuerdo, tal y como establece el artículo 188 LGT. Es importante destacar que el segundo apartado de la DA 18ª prevé la incompatibilidad de las infracciones y sanciones previstas en la misma con los artículos 198 y 199 LGT.

Una segunda crítica se realiza desde la perspectiva del principio de legalidad, pues para determinar qué debe entenderse por dato o conjunto de datos, debemos acudir a los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del RGGIT. El concepto de dato o conjunto de datos es un elemento esencial para poder aplicar el régimen sancionador previsto en la DA 18ª LGT, quedando sin él inoperante. Por ello, se ha cuestionado el gran peso que tienen estas disposiciones reglamentarias en materia sancionadora, más aún si tenemos en cuenta la ausencia de un mandato expreso por parte de la ley, lo cual quebraría el principio de legalidad sancionadora⁴⁰.

El concepto de dato o conjunto de dato ha sido interpretado de forma distinta en las Delegaciones de Hacienda, creando un agravio comparativo a la hora de aplicar la normativa. Algunas han considerado que los diversos elementos que identifican cada activo constituyen un único dato, mientras que otras cuantifican cada elemento de forma diferenciada, por lo que cada activo podría tener hasta cinco datos distintos⁴¹, resultando

³⁹ PEDREIRA MENÉNDEZ, José, “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, cit., pp. 33 y ss.

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

⁴¹ ALARCÓN GARCÍA, Esau; ROZAS VALDÉS, J. Andrés, La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero, cit., pp. 77-89.

en sanciones desiguales para un mismo caso dependiendo de la Delegación en la que se tramite el expediente sancionador.

La última crítica, advierte que existe un escaso nivel de motivación de las sanciones por parte de la Administración tributaria, especialmente en lo concerniente al elemento subjetivo de la infracción. La Dirección General de Tributos⁴² se pronunció advirtiendo que la concurrencia de los elementos de la infracción a las que se refiere el artículo 183 LGT, deberán ser valorados caso por caso por la Administración gestora. La realidad, indica que no se lleva a cabo dicha valoración o que se motivan las sanciones recurriendo a argumentaciones genéricas o poco fundadas, lo cual nos podría conducir a un sistema de responsabilidad objetiva⁴³.

5.3. ARTÍCULOS 39.2 LIRPF Y 121.6 LIS

El tercer apartado de la disposición adicional 18ª LGT habilita a la normativa reguladora de cada tributo (concretamente el IRPF y el IS) a prever consecuencias jurídicas concretas, derivadas del incumplimiento del deber de información previsto en dicha disposición adicional. Por lo que, a continuación, analizaremos los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, el primero de los cuales prevé un régimen de ganancia patrimonial no justificada y el segundo uno de presunción de rentas.

En ambos supuestos nos encontramos ante una presunción, conocida como incrementos no justificados de patrimonio, constituida por la tenencia, declaración o adquisición de bienes y derechos que no corresponda con el patrimonio o renta declarados. Los incrementos permiten deducir la existencia de dinero o bienes que han sido ocultados y que se consideran como renta del periodo en el que se descubren⁴⁴. Los incrementos no justificados de patrimonio son 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 CE⁴⁵.

El sistema parte de un hecho base, consistente en la existencia de un incremento patrimonial no justificado a partir de las rentas declaradas, que debe ser probado por la Administración tributaria a través de los medios ordinarios de prueba. Una vez se hubiese

⁴² Consulta Dirección General de Tributos, núm V1835-13, de 4 de junio de 2013.

⁴³ ALARCÓN GARCÍA, Esau; ROZAS VALDÉS, J. Andrés, La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero, cit., pp. 77-89.

⁴⁴ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), número 974/2012, de 5 de diciembre de 2012, FJ 23.

⁴⁵ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), número 872/2002, de 16 de mayo de 2002, FJ 4.

constatado la existencia de este hecho, el sistema se articula a través de dos presunciones. La primera, considerar como renta gravable ocultada el valor del incremento patrimonial no justificado, concretamente como incremento patrimonial que es un componente de la renta. La segunda, consiste en imputar esas rentas ocultadas a un periodo de tiempo⁴⁶.

El TS, en su jurisprudencia⁴⁷, determinó que un sistema de presunciones legales que permita determinar un concepto tributario de naturaleza sancionadora tiene encaje constitucional siempre que admita prueba en contra, es decir, que no sea trate de presunciones iure et de iure, pues colisionaría con el artículo 24.2 CE, el cual no permite ni la responsabilidad objetiva, ni la inversión de la carga de la prueba. Si se consigue demostrar un incremento patrimonial no justificado, se libera a la Administración de tener que probar la obtención de renta no declarada en un periodo concreto, y se presume que así ha sido, pudiendo el tribunal concluir que los incrementos patrimoniales, en un periodo impositivo concreto, son injustificados al carecer de un origen conocido.

Definido el concepto de incremento patrimonial no justificado, entraremos a analizar los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, introducidos por la Ley 7/2012. El primero, establece 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, tendrá, en todo caso, la consideración de ganancia de patrimonio no justificada, que se integrará en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo no prescrito susceptible de regularización. El segundo, prevé, el mismo incumplimiento que el precepto anterior, pero se considerará que esos bienes o derechos se adquirieron con renta no declarada, la cual se imputará al periodo impositivo más antiguo no prescrito susceptible de regularizar.

Ambos preceptos prevén las mismas dos causas que el contribuyente puede alegar para evitar la aplicación de estos, acreditar que dichos bienes o derechos se adquirieron con renta declarada, o con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos en los que no fuese contribuyente de ese impuesto.

La doctrina ha realizado una serie de críticas a este nuevo régimen de presunciones, algunas de las cuales analizaremos a continuación. La primera, se centra en el hecho base

⁴⁶ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso), del 29 de marzo de 1996.

⁴⁷ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), número 872/2002, de 16 de mayo de 2002, FJ 4. Véase también la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), número 974/2012, de 5 de diciembre de 2012, FJ 23.

que permite iniciar el mecanismo presuntivo, el cual no es otro que un incumplimiento formal, no presentar el modelo 720 en plazo. Se asume que la no presentación de dicho modelo equivale a una ocultación de rentas, relación muy discutible pues el contribuyente podría haber declarado esas rentas en los impuestos preceptivos por lo que, pese a no haber presentado el modelo, no habría ocultación alguna.

La presunción implica la imputación de las rentas al último periodo impositivo no prescrito susceptible de regularizar, lo cual ha llegado a ser calificado como una sanción encubierta⁴⁸ pues pese a que se pudiese demostrar la procedencia de la renta en un periodo concreto, ambos preceptos establecen que debe imputarse al periodo más antiguo no prescrito, lo que supone la exigencia del pago de intereses de demora por más días de los que realmente se deberían exigir.

La segunda crítica a la que haremos mención se centra en la primera de las causas que permiten evitar la aplicación de dichos preceptos, consistente en acreditar que los bienes y derechos se adquirieron con “renta declarada”. La conceptualización que hace la ley es muy amplia y podría dar lugar a diversas interpretaciones⁴⁹. Podría considerarse como “declarada” la renta que hubiese sido declarada en el impuesto correspondiente, pese a no haber presentado el modelo 720. También podría entenderse declarada aquella renta que fue regularizada extemporáneamente en virtud de lo establecido en el artículo 27 LGT, si bien entraña una serie de problemas que analizaremos en el siguiente apartado.

En este punto, debemos volver a hacer referencia a la DTE, pues tal y como hicimos mención anteriormente, el importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada, de conformidad con el tercer apartado de la DA 1ª del Real Decreto – ley 12/2012. Por lo que la no presentación del modelo 720 no debería activar el régimen previsto en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS.

La tercera crítica a la que nos referiremos es la posible imprescriptibilidad de las rentas derivada de la redacción del artículo 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, pues ninguno de los dos preceptos realiza mención alguna a la prescripción, como causa que pudiese alegar el contribuyente para evitar la aplicación de estos, lo cual sumado al término “en todo caso”, empleado en su primer párrafo, acreditarían la imprescriptibilidad de las rentas que se

⁴⁸ PEDREIRA MENÉNDEZ, José, “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, cit., pp. 33 y ss.

⁴⁹ ROZAS VALDÉS, J. Andrés, “El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero”, cit., pp. 65-96.

relacionen con bienes y derechos ubicados en el extranjero, lo cual quiebra el principio de seguridad jurídica.

En nuestro ordenamiento tributario, encontramos dos casos en los que se producirían efectos similares, el artículo 50.3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (en adelante ITAJPD) y el artículo 25.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD). Ambos preceptos establecen que el plazo de prescripción, en supuestos de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, se computará desde la fecha en que se presente ante cualquier Administración española, a no ser que un Acuerdo Internacional, tratado o convenio suscrito por España establezca otra fecha.

La finalidad de ambos preceptos es evitar determinadas prácticas evasivas consistentes en registrar dichas operaciones en documentos públicos otorgados por funcionarios extranjeros, teniendo por tanto el mismo valor que los autorizados por notarios españoles, de territorios en los que la legislación sea más laxa y dificulten la transmisión de información a la Administración española. Tanto el caso del ITAJPD como del LISD, por lo que respecta a donaciones, la escritura pública es un elemento constitutivo del negocio jurídico, vinculándose así con el devengo del tributo. El modelo 720, es una declaración informativa, por lo que no tiene efectos constitutivos sobre los bienes y derechos consignados en la misma, es decir, aunque no se presente, siguen existiendo, no pudiéndose justificar la imprescriptibilidad⁵⁰.

Si la aplicación de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, derivado de un incumplimiento del deber de informar sobre los bienes y derechos ubicados en el extranjero, comportase una imprescriptibilidad de las rentas, el plazo general de prescripción de cuatro años, regulado en el artículo 66 LGT, se vería modificado. El artículo 8.f LGT somete la modificación de este plazo a reserva de ley, por lo que si el legislador hubiese querido que la aplicación de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS comportasen la imprescriptibilidad de las rentas, lo tendría que haber hecho constar de forma expresa⁵¹.

⁵⁰ ALONSO GONZÁLEZ, L. Manuel, La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea), cit., pp. 51 - 59.

⁵¹ ALONSO GONZÁLEZ, L. Manuel, La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea), cit., pp. 51 - 59.

En relación con este punto, debemos hacer referencia a la CE que consagra en su artículo 9.3 el principio de seguridad jurídica, debiéndose llevar a cabo la interpretación de las normas que integran nuestro Ordenamiento Jurídico respetando dicho principio. El TC⁵² determinó que si la interpretación del contenido u omisiones de una norma, siguiendo las reglas de interpretación admitidas en Derecho, produjesen una confusión en sus destinatarios que provocase una incertidumbre, razonable, sobre la conducta exigible por la misma o sobre sus efectos, se podría llegar a la conclusión que dicha norma infringiría el principio de seguridad jurídica.

Tanto el artículo 39.2 LIRPF como el 121.6 LIS encajan en la definición dada por el TC pues son preceptos, que se incluyen en un régimen mayor, de difícil comprensión por parte del obligado tanto respecto de la conducta exigible como de las consecuencias de su incumplimiento.

En el ámbito penal, la imprescriptibilidad se prevé en casos muy concretos, como son los delitos de lesa humanidad y genocidio, delitos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado y los actos terroristas que hubiesen provocado la muerte de una persona⁵³. En el presente caso, con el objetivo de luchar contra el fraude fiscal, se estaría poniendo en plano de igualdad un ilícito administrativo con algunos de los delitos más atroces que pueden llevarse a cabo, lo cual es a todas luces desproporcionado.

La cuarta crítica a la que haremos mención fue vertida por Alonso González⁵⁴ y se relaciona con este mismo principio de seguridad jurídica, y se refiere al momento que entraron en vigor ambos preceptos. Los artículos 39 LIRPF y 121 LIS fueron modificados por la Ley 7/2012, desplegando efectos desde la entrada en vigor de ésta. La DF 5ª de la ley establece que entrará en vigor desde el día siguiente a su publicación en el BOE, la cual tuvo lugar el 30 de octubre de 2012, por lo que comenzó a desplegar sus efectos al día siguiente.

La DA 2ª de la Ley 7/2012 establece que las imputaciones previstas en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS se realizarán en el periodo impositivo que proceda, según prevén los mismos, en que hubiesen estado en vigor. El problema radica en que tanto el IRPF como

⁵² Sentencia del Tribunal Constitucional (Sala Segunda), número 90/2009, de 20 de abril de 2009, FJ4.

⁵³ LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, “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”, cit., p. 25.

⁵⁴ ALONSO GONZÁLEZ, L. Manuel, La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea), cit., pp. 64 – 68.

el IS son impuestos periódicos, devengándose el primero el 31 de diciembre de 2012 y el segundo al día siguiente del último periodo impositivo que coincidirá con el ejercicio económico de la entidad, el cual podría ser cualquiera de los días siguientes al 31 de octubre de 2012.

El resultado que produce esta DA 2ª de la Ley 7/2012, sería contrario al artículo 10.2 LGT, el cual establece que las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos que se devenguen a partir de su entrada en vigor, así como el resto de los tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento, salvo que se establezca lo contrario. Por lo que ambos preceptos deberían haberse aplicado a periodos impositivos nacidos a partir de su entrada en vigor, es decir, a partir del 1 de enero de 2013 para el IRPF y al día siguiente a la finalización del ejercicio económico de las entidades que lo hiciesen a partir del 31 de octubre del 2012 para el IS.

La DA 1ª de la Ley 7/2012 regula el régimen sancionador de las ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de renta. Este precepto se refiere a periodos impositivos en los que estén en vigor los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, por lo que si lo relacionamos con lo establecido en la DA 2ª de la misma, el régimen sancionador sería aplicable a las rentas del 2012. Este resultado entraría en contradicción con lo establecido en la Disposición Transitoria Única de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, en la que se preveía 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.

Las imputaciones previstas en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, podrían resultar en una aplicación retroactiva a periodos anteriores a la entrada en vigor de estos, al imputar rentas de ejercicios anteriores al periodo del 2012, quebrando así el principio de seguridad jurídica y el de capacidad económica, al gravar renta inexistente⁵⁵ Las rentas correspondientes al año 2011 merecen especial atención, pues no podían regularizarse a través de la DTE, debiéndose recurrir a la vía del artículo 27 LGT, que podría conllevar la aplicación de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS.

⁵⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) número 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4.

La última crítica, se refiere a la vulneración del principio de igualdad⁵⁶, pues el régimen previsto únicamente resultará de aplicación respecto de los bienes y derechos que los contribuyentes tengan en el extranjero, pero no respecto del patrimonio que tengan España. Esto genera un agravio comparativo, que fundamentó el dictamen de la Comisión Europea que analizaremos en el siguiente capítulo.

5.4. DA 1ª LEY 7/2012

Finalmente, haremos mención a la tercera consecuencia que se deriva de incumplir con el deber de informar sobre los bienes y derechos ubicados en el extranjero, la aplicación de la DA 1ª de la Ley 7/2012, que regula el régimen sancionador aplicable a supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y presunción de obtención de renta. La disposición prevé que la aplicación de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, supondrá 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.

La base de la sanción está constituida por la cuantía de la cuota íntegra que resulte de aplicar los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, para lo que no se tendrán en cuenta las posibles cantidades pendientes de compensación, así como tampoco las deducciones o aplicaciones provenientes de ejercicios anteriores o del que esté siendo comprobado, que pudiesen minorar la base, imponible o liquidable, o la cuota íntegra. La sanción prevista en la presente disposición es incompatible con las previstas en los artículos 191 a 195 LGT, a las que se podría aplicar lo establecido el artículo 188 LGT. Podemos apreciar cómo, al igual que ocurría con la DA 18ª LGT, la DA 1ª de la ley 7/2012 califica la infracción como muy grave, ignorando lo establecido en el artículo 184 LGT, y no realiza una graduación de la sanción, lo cual contravendría el artículo 187 LGT.

La DA 1ª de la Ley 7/2012 ha recibido una serie de críticas por parte de la doctrina, que a continuación detallaremos. La primera, se vierte al analizar el elemento objetivo de la infracción, pues la comisión de la infracción tributaria no se produce por una conducta del contribuyente, sino por “la aplicación de lo dispuesto” en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, no especificando si quién lo aplica es la Administración o el administrado. Según Alonso González⁵⁷, es la primera quien lo hace y nunca el segundo pues, por

⁵⁶ PEDREIRA MENÉNDEZ, José, “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, cit., pp. 33 y ss.

⁵⁷ ALONSO GONZÁLEZ, L. Manuel, La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea), cit., pp. 110 – 126.

ejemplo, no existe actualmente una casilla en la declaración del IRPF que permita declarar ganancia patrimonial no justificada.

La forma en que se ha tipificado la infracción no se corresponde con el concepto de delito, entendido como una conducta, ya sea acción u omisión, que debe ser típica, antijurídica, culpable y punible, cuyo análisis debe ser secuencial. El delito presenta un doble juicio de desvalor, uno sobre la conducta y otro sobre el autor. El derecho penal regula conductas humanas, siendo ésta la base de cualquier reacción jurídica penal⁵⁸.

El precepto no establece una relación causal entre la acción y el resultado, requisito mínimo en los delitos de resultado para exigir responsabilidad, ni lleva a cabo una imputación objetiva, consistente en imputar, objetivamente, el resultado a la conducta del sujeto⁵⁹. La acción consistiría en la actuación administrativa, aplicación artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, y el resultado sería la regularización administrativa, lo que no supone una lesión, sino el restablecimiento al correcto cumplimiento de las normas tributarias⁶⁰. Nos encontramos pues ante una infracción que no cumple con los requisitos mínimos del derecho sancionador, pues el sujeto infractor sería la Administración, en lugar del administrado, y no se establecería una relación causal entre la acción y el resultado.

En el ámbito penal, el TS⁶¹ determinó que pese a que un sistema de presunciones legales, siempre que no sea *iure et de iure*, puede tener encaje constitucional, si existiese una explicación alternativa sobre la procedencia de los bienes o ingresos detectados, que fuese razonable y plausible, la prueba de cargo no sería suficiente para fundamentar la condena penal. El Tribunal concluye que en el ámbito penal el contribuyente no debe acreditar que dichos bienes o derechos tienen su origen en otros rendimientos del sujeto pasivo o en la reinversión de otros activos patrimoniales del mismo, sino que debe formular una explicación alternativa sobre su procedencia que no sea desvirtuada por la acusación. La DA 1ª de la ley 7/2012 se activa al aplicar las presunciones previstas en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, las cuales son discutibles, por lo que si un contribuyente, debido al

⁵⁸ MUÑOZ CONDE, Francisco; GARCÍA ARÁN, Mercedes, Derecho Penal: Parte General, 9ª edición, Valencia, Tirant lo Blanch (Ed), 2015, pp. 215 – 238.

⁵⁹ MUÑOZ CONDE, Francisco; GARCÍA ARÁN, Mercedes, Derecho Penal: Parte General, cit., pp. 239 – 249.

⁶⁰ ALONSO GONZÁLEZ, L. Manuel, La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea), cit., p. 112.

⁶¹ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), número 872/2002, de 16 de mayo de 2002, FJ 4.

importe presuntamente defraudado, cometiese un delito penal, estaría en una mejor situación para articular su defensa que en vía administrativa.

La segunda crítica surge a raíz de la anterior, pues la conducta infractora consiste en la aplicación de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, los cuales se activan al no presentar el modelo 720, de conformidad con la DA 18 LGT, anteriormente analizada. Podemos apreciar cómo por la realización de un mismo hecho, no presentar el modelo 720, se derivan dos infracciones, la primera la prevista en la DA 18 LGT y la segunda en la DA 1 de la Ley 7/2012. Este hecho vulneraría el artículo 178 LGT, regulador de los principios de la potestad sancionadora, entre los que se encuentra el de no concurrencia, desarrollado en el artículo 180 LGT.

La DA 1ª prevé una sanción del ciento cincuenta por ciento que deberá aplicarse sobre la base de la sanción, que corresponde con la cuota íntegra resultante de aplicar los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, en cuyo cálculo no se tendrá en cuenta las posibles cantidades pendientes de compensación, así como tampoco o las deducciones o aplicaciones provenientes de ejercicios anteriores o del que esté siendo comprobado, que pudiesen minorar la base, imponible o liquidable, o la cuota íntegra. Esto produce que la sanción deje de tener relación con la cantidad dejada de ingresar, pues en cualquiera de los tres casos que acabamos de hacer mención, siempre será superior a ésta, al no tenerse en cuenta al aplicar la presunción⁶²

La sanción prevista en la DA 1ª es del ciento cincuenta por ciento, que coincide con el máximo que se podría imponer a un reincidente que hubiese causado un 100% de perjuicio a la Hacienda Pública⁶³, que sumado a las sanciones previstas en la DA 18ª LGT, permite advertir una vulneración del principio de no concurrencia y proporcionalidad. En opinión de López López⁶⁴, se debería aplicar la lógica de los concursos de derecho penal para evitar la vulneración del principio de no concurrencia. Por lo que habría que considerar la no presentación del modelo 720 como un medio

⁶² ALONSO GONZÁLEZ, L. Manuel, La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea), cit., pp. 120 – 123.

⁶³ GARCÍA MORENO, V. Alberto, “Principio de proporcionalidad: de las sanciones por no declarar movimientos en efectivo a las sanciones por no declarar bienes en el extranjero”, Revista de Opinión, nº40 (2018), pp. 4-5.

⁶⁴ LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, “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 CE”, cit., p. 43.

necesario para cometer un segundo ilícito, una defraudación tributaria, que al tener prevista una sanción más grave, debería absorber al primero.

La tercera crítica a la que haremos referencia se centra en el elemento subjetivo, teniendo una gran relación con la primera. 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 artículo 179 LGT 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 estos.

Tal y hemos hecho mención en la primera crítica, la conducta infractora de la DA 1ª de la Ley 7/2012 consiste en la aplicación de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, que solo puede hacerlo la Administración, y no la conducta del sujeto⁶⁵. Este hecho, sumado a la imposibilidad de poder alegar nada en contrario, resulta en un régimen cuasiautomático que sería contrario al principio de culpabilidad⁶⁶. Sobre este punto volveremos en el siguiente apartado pues tiene incidencia en el artículo 27 LGT.

La última crítica a la que haremos mención es la posible retroactividad de la DA 1ª de la Ley 7/2012, derivada de su relación, con las presunciones establecidas en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, al determinar que el cálculo de la base de la sanción se realizará en función de la cuota tributaria derivada de su aplicación. En el análisis que hemos efectuado de ambos preceptos, hemos constatado que podría aplicarse a rentas generadas con anterioridad a su entrada en vigor, por lo que a la hora de aplicar la DA 1ª de la Ley 7/2012 se podría tomar como base de la sanción una renta generada con anterioridad a su entrada en vigor⁶⁷.

Este resultado sería contrario al principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales regulado en el artículo 9.3 CE y 10.2 LGT, así como al principio de seguridad jurídica que prevé la Constitución en ese mismo precepto. En el ámbito penal, debemos hacer mención al artículo 130.6 del

⁶⁵ ALONSO GONZÁLEZ, L. Manuel, La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea), cit., p. 116.

⁶⁶ LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, “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”, cit., p. 46.

⁶⁷ ALONSO GONZÁLEZ, L. Manuel, La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea), cit., pp. 123-125.

Código Penal, el cual prevé la prescripción del delito como causa de extinción de la responsabilidad penal, por lo que no se podría perseguir penalmente por rentas de ejercicios ya prescritos, recordemos que son 5 años en virtud del artículo 131 CP.

Por tanto, podemos concluir que el régimen sancionador previsto en el caso de incumplir con el deber de informar de los bienes ya activos ubicados en el extranjero es totalmente desproporcionado y contrario a muchos de los principios que integran nuestro Ordenamiento Jurídico, entre los que debemos destacar el de legalidad, seguridad jurídica e igualdad. El régimen también contradice principios clave en materia sancionadora como la irretroactividad de la norma sancionadora desfavorable o el de no concurrencia, pues a las sanciones previstas en el propio régimen, que ya vulnerarían dicho principio, habría que sumarles las posibles penas accesorias.

5.5. POSIBILIDAD DE REGULARIZAR A TRAVÉS DEL ARTÍCULO 27 LGT

Tal y como hemos hecho mención en el anterior apartado, los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS contemplan dos motivos que permiten impedir su aplicación, acreditar que dichos bienes o derechos se adquirieron con renta declarada, o con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos en los que no fuese contribuyente de ese impuesto. En este punto, nos centraremos en el primero y en la posibilidad de considerar como “declarada” la renta regularizada a través del artículo 27 LGT.

El artículo 27 LGT establece un mecanismo de regularización para incentivar el cumplimiento voluntario, que requiere la concurrencia de dos presupuestos. El primero, presentar una declaración o autoliquidación fuera del plazo previsto en la norma que corresponda. El segundo, presentarla sin que haya un requerimiento previo por parte de la administración, es decir, que la presentación tenga carácter voluntario o espontáneo. El importe del recargo de extemporaneidad crece a medida nos distanciamos de la fecha de cumplimiento de la obligación, transcurridos doce meses, los recargos son compatibles con los intereses de demora⁶⁸. Debemos destacar que el artículo 27 LGT resulta de aplicación a toda clase de tributos y que su aplicación, siempre que se cumplan los requisitos previstos, es compatible con los recargos de apremio, pero excluye la imposición de sanciones.

⁶⁸ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés; Blas Soria, Javier; Moya Calatayud, Faustino, Estudio Concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su Normativa de Desarrollo, cit., pp. 417 - 422.

Si comparamos el régimen sancionador previsto, en concreto por lo que respecta a los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, con el artículo 27 LGT podemos observar cómo son incompatibles. La Administración, ante una presentación extemporánea, debería optar entre la aplicación del primero o bien la aplicación del segundo, pues la aplicación del artículo 27 LGT excluye las sanciones⁶⁹. A continuación, argumentaremos porqué la regularización a través del artículo 27 LGT debe tener la consideración de renta declarada a los efectos del artículo 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, impidiendo así la aplicación de las sanciones derivadas de estos.

En primer lugar, la DTE era compatible con el artículo 27 LGT, tal y como determinó la DGT en su “Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial”. De hecho, únicamente se podían regularizar las rentas no declaradas del IRPF, IRNR e IS, no haciendo referencia a otros impuestos como el de Impuesto sobre Patrimonio o sobre el Valor Añadido, por lo que la DTE no solo era compatible con el artículo 27 LGT, sino que la complementaba. El artículo 6.1.a) de la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, establecía que las rentas no declaradas, que no excedan del importe declarado, y que correspondan con la adquisición de bienes o derechos objeto de la DTE, se entenderían regularizadas. El citado informe de la DGT, concretó que no se entendería regularizadas, a través de la DTE, las rentas que por su naturaleza no pudiesen materializarse en bienes o derechos objeto de la misma.

Las rentas objeto de la DTE de no haberse regularizado, vía artículo 27 LGT o DTE, antes del plazo de finalización de ésta, no podrían ser regularizadas e implicaría la aplicación de los artículos 39.2 LIRPF y 126.1 LIS, así como la sanción que llevan aparejada. Por otro lado, las rentas que hubiesen generado esos bienes o derechos, sí que podrían ser regularizadas vía artículo 27 LGT por lo que tendrían un mejor trato que las primeras. Esta imposibilidad es arbitraria e iría contra el espíritu de favorecer el cumplimiento voluntario, aunque tardío, que podemos encontrar en el segundo apartado de la DA 18ª LGT, que contempla una sanción sensiblemente inferior en el caso de que el modelo 720

⁶⁹ ROZAS VALDÉS, J. Andrés, “El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero”, cit., pp. 72 - 74.

haya sido presentado fuera de plazo, sin requerimiento previo por parte de la Administración⁷⁰.

En segundo lugar, debemos tener en cuenta que la finalidad que persiguen tanto la obligación de informar sobre bienes ubicados en el extranjero como el mecanismo del artículo 27 LGT es la misma, suministrar información con relevancia tributaria a la Administración. Los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS contemplan como causa para evitar su aplicación, acreditar que los bienes y derechos se adquirieron con renta declarada. Tal y como hemos constatado anteriormente, el concepto “renta declarada” tiene varias interpretaciones⁷¹, entre las que encontramos, considerar como tal aquella regularizada en virtud del artículo 27 LGT. Por tanto, la regularización a través del artículo 27 LGT, cumpliendo con los requisitos establecidos en la misma, debería evitar la aplicación de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, pues tendrían la consideración de renta declarada.

En relación con este punto, Alonso González⁷² pone el foco en la doctrina de los actos propios, es decir, si un contribuyente presentase una declaración extemporánea, en virtud del artículo 27 LGT, y la Administración le exigiese el recargo correspondiente, no podría ésta negar la posibilidad de regularizar a través del artículo 27 LGT pues habría creado en el primero, la expectativa de que su conducta era correcta. Esta doctrina, se encuentra avalada por el TS⁷³ al determinar que la Administración puede quedar obligada en el futuro por los actos que haya realizado anteriormente, ya sean expresos, tácitos o presuntos. El factor clave es determinar que la voluntad expresada, independientemente de la forma, resulte inequívoca y definitiva, por lo que, de conformidad con los principios de buena fe y seguridad jurídica, queda obligada por los actos llevados a cabo con anterioridad.

Por último, debemos hacer una referencia a la regulación de los Territorios Históricos de Bizkaia y Gipuzkoa, los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS encuentran su reflejo en la normativa foral del IRPF e IS y son transcritas de la misma forma, pero incorporando una

⁷⁰ ALONSO GONZÁLEZ, L. Manuel, La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea), cit., pp. 73 – 76.

⁷¹ ROZAS VALDÉS, J. Andrés, “El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero”, cit., pp. 74 – 83.

⁷² ALONSO GONZÁLEZ, L. Manuel, La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea), cit., pp. 84 – 87.

⁷³ Sentencia del TS (Sala Contencioso – Administrativo), con relación al Recurso de Casación número 3262/2012, de 4 de noviembre de 2013, FJ 2.

tercera causa que permite 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. Nos encontramos por tanto ante una vulneración del principio de igualdad, pues en Guipúzcoa y Bizkaia el régimen es mucho más beneficioso que en el resto del Estado, al no aplicarse las presunciones previstas en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS.

De todo ello, podemos concluir que la renta regularizada a través del artículo 27 LGT tiene la consideración de renta declarada, que impediría la aplicación de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, así como la sanción que lleva emparejada. Esta conclusión es respaldada por la DGT en su consulta V1434-17 de 6 de junio de 2017, en la que determina que la regularización voluntaria de la obligación tributaria material principal a través de una autoliquidación extemporánea, que cumpla con los requisitos del artículo 27 LGT, comportará la no aplicación de la sanción establecida en la DA 1ª de la Ley 7/2012, imponiéndose el recargo por extemporaneidad correspondiente. La DGT aclara que pese que la citada consulta se refiere al artículo 39.2 LIRPF, sus conclusiones resultan aplicables al artículo 121.6 LIS.

6. CAPÍTULO IV DICTAMEN COMISIÓN EUROPEA

En el presente capítulo, analizaremos los motivos por los cuales la Comisión Europea concluyó que el régimen regulador de la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero es contraria al Derecho Europeo, denunciando esta situación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE).

El origen del dictamen lo encontramos en peticiones que varios obligados tributarios presentaron ante la Comisión Europea en el 2013 para denunciar el régimen creado a partir de la Ley 7/2012. Estas peticiones fueron admitidas y provocaron el inicio de una investigación formal por parte de la Comisión Europea, de conformidad con el artículo 258 TFUE, que culminó con la emisión del Dictamen motivado – Infracción nº2014/4330⁷⁴. El artículo 258 TFUE establece que la Comisión debe dar al Estado en cuestión la posibilidad de presentar observaciones, cosa que hizo en mayo de 2014.

⁷⁴ https://gallery.mailchimp.com/7d0411226b6f9c3c7ed76fbee/files/3286ecc4-61cc-4399-8fe2-91e798d2debb/dictamen_motivado_ce_720_1.pdf

La Comisión decidió dar curso a las denuncias efectuadas en las peticiones y continuaron investigando las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea, errónea o por medios distintos a los telemáticos. La Comisión remitió una carta de emplazamiento, iniciando el procedimiento de infracción, a las Autoridades Españolas el 20 de noviembre de 2015, en la que se les llamaba la atención sobre la posible incompatibilidad de las consecuencias del incumplimiento del deber de informar sobre los bienes y derechos ubicados en el extranjero con el Derecho Europeo. Las Autoridades Españolas respondieron el 29 de febrero negando dicha vulneración⁷⁵.

Finalmente, la Comisión emitió el Dictamen motivado – Infracción nº2014/4330 con el que concluía el procedimiento de infracción, el cual fue remitido a las Autoridades Españolas el 15 de febrero de 2017. De conformidad con el artículo 258 TFUE, si el Estado no se atuviese al Dictamen en el plazo establecido por la Comisión, podrá remitir el caso al TJUE. El plazo otorgado fue de dos meses, si bien no ha sido hasta el pasado 6 de junio de 2019 cuando la Comisión ha remitido el caso⁷⁶. Debemos destacar que el Dictamen fue dado a conocer el 25 de octubre de 2018 por parte de la Administración en el seno de un procedimiento contencioso-administrativo, relativo a la obligación de información, ante la Audiencia Nacional, cuando ésta requirió a la Administración a aportarlo⁷⁷.

Una vez hecha una breve síntesis de la cronología que desembocó en el Dictamen motivado – Infracción nº2014/4330, pasaremos a analizar su contenido. El razonamiento de la Comisión comienza afirmando la comparabilidad entre los contribuyentes que invierten en España y aquellos que lo hacen en el extranjero, negada por las Autoridades Españolas. La Comisión hace referencia al criterio establecido por el TJUE en la Sentencia Paassenheim-van Schoot⁷⁸, 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.

⁷⁵ ALARCÓN GARCÍA, Esau, “Final del Procedimiento de infracción frente al modelo 720: Un dictamen digno de reflexión”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº431 (2019), pp. 72 – 78.

⁷⁶ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_2774

⁷⁷ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, “El contundente dictamen del a Comisión Europea sobre la obligación de informar de los bienes y derechos en el extranjero y las consecuencias de su incumplimiento”, Revista Quincena Fiscal, nº1-2 (2019), pp. 9-18.

⁷⁸ Sentencia de 11 de junio de 2009, Paassenheim-van Schoot, C-157/08, EU:C:2008:308, apartados 35, 36 y 40.

La Comisión alega que el modelo 720 tiene grandes similitudes con la sentencia arriba citada, en la que el Tribunal determinó que establecer obligaciones tributarias diferentes en función de si el contribuyente es propietario de bienes en el extranjero supone una diferencia de trato en situación comparable. La Comisión constata 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 constaría una diferencia de trato que iría más allá del régimen sancionador.

La Comisión continúa rechazando “enérgicamente” la presunción que se desprende de la aplicación del régimen sancionador, según la cual la tenencia de bienes y derechos en un tercer Estado Miembro tiene la finalidad de defraudar. La Comisión, siguiendo el criterio establecido por el TJUE⁷⁹, 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 UE.

La Comisión critica la complejidad de las obligaciones derivadas de este deber de información pues, tal y como constatamos en el segundo capítulo, el contribuyente debe llevar a cabo un registro y valoración periódica de sus bienes y derechos, por si tuviese que presentar una nueva declaración al año siguiente, lo cual puede ser mucho más complejo en casos de titularidad compartida o listados extensos de bienes. Como consecuencia de ello, es probable que el contribuyente requiera los servicios de un profesional para que le asesore, lo que sumado a la necesidad de presentar el modelo telemáticamente, supone una gran carga para éste.

En relación con este punto, debemos hacer referencia al artículo 3.2 LGT, el cual establece que en la aplicación del sistema tributario se limitarán los costes que se deriven de las obligaciones formales, cosa que no se cumple en este caso⁸⁰. Así como al hecho de que, pese a que la Comisión critique la necesidad de tener acceso a internet para cumplir con las obligaciones derivadas de este deber de información, la realidad es que, en España, como norma general, se requiere tener acceso al mismo para cumplir con los deberes formales, pese a que no es posible poder acceder en todo el territorio⁸¹.

⁷⁹ Sentencia de 11 de marzo de 2004, De Lasteryrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, apartado 51.

⁸⁰ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea), cit., pp. 137-140.

⁸¹ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, “El contundente dictamen del a Comisión Europea sobre la obligación de informar de los bienes y derechos en el extranjero y las consecuencias de su incumplimiento”, cit., pp. 9-18.

La Comisión concluye que pese a que el artículo 65.1 TFUE autoriza a los Estados miembros a aplicar las distinciones que prevea su Derecho fiscal, en función del lugar en que los contribuyentes residan o inviertan su capital, el artículo 65.3 TFUE establece que estas distinciones no pueden suponer ni una restricción encubierta ni una discriminación arbitraria de la libre circulación de capitales y pagos, en los términos en que la recoge el artículo 63 TFUE. Por ello, las obligaciones derivadas de la obligación de informar sobre los bienes y derechos ubicados en el extranjero suponen una restricción a la inversión fuera de España, pues la Administración dispone de otros mecanismos de cooperación con otros Estados miembros de la UE o del Espacio Económico Europeo (en adelante EEE).

La Comisión vuelve a hacer hincapié en estas alternativas cuando analiza si la medida adoptada está justificada, para lo que requiere ser conforme con la interpretación del principio de proporcionalidad mantenida por el TJUE⁸², según el cual la medida debe ser adecuada para cumplir con el objetivo perseguido y no ir más allá de lo necesario para conseguirlo. La Comisión alega que la Administración española tiene instrumentos suficientes para poder conseguir la información obtenida a través del modelo 720, como el intercambio automático de información, previsto en la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, recurrir al intercambio de información previa solicitud para aquellos bienes y derechos no contemplados en la primera vía o bien acceder a esa información en el curso de un procedimiento de inspección.

En este punto, la Administración española alegó que no podía obtener la misma información que obtiene con el modelo 720 a través de estos mecanismos, cosa que fue negada por la Comisión pues de ser cierto, implicaría que la Administración española no podría haber liquidado impuestos en los casos en que el contribuyente tuviese bienes en el extranjero y no los notificara. Del planteamiento alegado por la Administración española se deduce otra consecuencia y es que si el modelo 720 es el único medio a través del cual puede obtener esa información, no tendría forma de saber que un contribuyente ha incumplido con su obligación, ya fuese no presentándolo o bien incorporando solo una parte de su patrimonio.

⁸² Sentencia de 13 de julio de 2016, Brisal, C-18/15, EU:C:2016:549, apartado 39.

En opinión de Menéndez Moreno⁸³, nos encontraríamos ante una universalización del deber de información de los contribuyentes, al tener que informar de todos sus bienes, obviando la existencia real o fundadamente potencial de sus obligaciones fiscales. Esta universalización sería contraria a la jurisprudencia del TC⁸⁴, que considera que la situación económica de los ciudadanos forma parte del derecho a la intimidad, siendo por tanto constitucionalmente protegido, y establecería una actitud de sospecha generalizada por parte de la Administración, resultando en una presunción de culpabilidad.

El Dictamen motivado – Infracción nº2014/4330, continúa llevando a cabo un análisis de la proporcionalidad del régimen sancionador del deber de informar sobre los bienes y derechos ubicados en el extranjero, separando las tres consecuencias jurídicas analizadas en el tercer capítulo, llegando a la conclusión que es mucho más oneroso que el general previsto en la LGT. Referente a la obligación formal prevista en la DA 18ª, la Comisión analiza los cuatro posibles escenarios que pueden resultar de su aplicación y en todos, las sanciones previstas son notablemente superiores a las establecidas en el régimen general.

Por lo que respecta a la imprescriptibilidad derivada de la aplicación de las presunciones establecidas en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, las Autoridades españolas alegaron que, de conformidad con la jurisprudencia del TJUE⁸⁵, no existe un límite en la fijación de un plazo de prescripción y que existen supuestos en que se aplica en derecho penal y respecto a las relaciones paterno-filiales. El Dictamen concluye 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 imprescriptibilidad. Por lo que respecta a los casos en que existe imprescriptibilidad, la Comisión alega que, en el ámbito penal, ésta solo se contempla para supuestos como el genocidio o el terrorismo, que son casos en los que se produce una gran vulneración de los derechos humanos, que no se puede apreciar ante el fraude, elusión o evasión fiscal y que las pensiones alimenticias, de conformidad con el artículo 196 del Código Civil, prescriben.

El Dictamen concluye el análisis del régimen sancionador haciendo referencia a la multa pecuniaria proporcional del ciento cincuenta por ciento sobre la base de la sanción

⁸³ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, “El contundente dictamen del a Comisión Europea sobre la obligación de informar de los bienes y derechos en el extranjero y las consecuencias de su incumplimiento”, cit., pp. 9-18.

⁸⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional (Sala primera), número 110/1984, de 26 de noviembre

⁸⁵ Sentencia de 11 de junio de 2009, Passenheim-van Schoot, C-157/08, EU:C.2008:308, apartado 86.

prevista en la DA 1ª de la ley 7/2012. La Comisión 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 aplicaría 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, pueden ser del veinte por ciento.

La desproporción es más palpable al apreciar que en el primer caso estamos ante un incumplimiento formal, y en el segundo ante uno material, pues se ha retrasado el pago de un impuesto. Pese a tratarse de un incumplimiento formal, se exige la deuda tributaria, los intereses que se hubiesen devengado y la sanción, lo cual es, a ojos de la Comisión, desproporcionado pues su suma puede resultar en un valor superior a los bienes no declarados. En este punto, 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.

La Comisión finaliza su análisis del régimen sancionador realizando una comparativa entre la consideración de ganancia patrimonial no justificada, derivada de haber incumplido el deber de información previsto en la Ley 7/2012, con el régimen de impago de impuestos en el ámbito nacional. En el régimen general previsto en el artículo 191 LGT, la multa únicamente asciende al ciento cincuenta por ciento en el caso en que se hayan utilizado medios fraudulentos. La multa prevista en la DA 1ª de la Ley 7/2012 es, directamente, del ciento cincuenta por ciento, por lo que se equipararía, en todo caso, invertir en otro Estado miembro con la utilización de medios fraudulentos.

Por todo ello, la Comisión concluye que la normativa española es contraria a la libre circulación de personas, prevista en el artículo 21 TFUE, la libre circulación de trabajadores, artículos 45 TFUE y 28 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, la libertad de establecimiento, artículos 49 TFUE y 36 del Acuerdo sobre el EEE, la libre prestación de servicios, artículos 56 TFUE y 36 del Acuerdo sobre el EEE, y la libre circulación de capitales, artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el EEE. La Comisión dio un plazo de dos meses a España para que adoptase las medidas pertinentes para adaptar su normativa, cosa que no hizo.

La Comisión, ante la ausencia de cambios normativos por parte de las Autoridades españolas, remitió el expediente al TJUE el pasado 6 de junio de 2019, por lo que habrá

que esperar a que se pronuncie sobre su posible incompatibilidad con el Derecho Europeo, si bien, tal y como hemos constatado, tendría muchos argumentos para hacerlo.

7. CONCLUSIONES

Finalizado el análisis del régimen jurídico y sancionador de la obligación de informar sobre bienes y derechos ubicados en el extranjero, llegamos a una serie de consideraciones, que a modo de conclusiones, responden a los objetivos planteados al principio de este estudio.

En este sentido y, en primer lugar, debemos indicar que existe una relación entre la DTE y la obligación de informar de bienes y derechos en el extranjero que va más allá de su coincidencia en el tiempo de aplicación. En efecto, la DTE permitía a los contribuyentes del IRPF, IRNR e IS que fuesen titulares de bienes o derechos que no se correspondiesen con las rentas declaradas en los mismos, la posibilidad de regularizar su situación a través de la presentación del Modelo 750, para ello disponían hasta el 30 de noviembre de 2012. En este rango de tiempo, concretamente, el 1 de febrero de 2013 entraba en vigor la obligación de informar de bienes y derechos en el extranjero. Por este motivo, y dada la severidad del régimen sancionador que acompañaba a la dicha obligación formal, la Administración tributaria propició que los contribuyentes se acogieran a la DTE.

En segundo lugar, el régimen sancionador que afecta a la obligación de declarar bienes y derechos ubicados en el extranjero vulnera alguno de los principios que configuran el ordenamiento jurídico interno. Esto puede apreciarse sobre todo en el principio de seguridad jurídica y el principio de proporcionalidad. En el caso del primero, la violación se produce por la aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF y del artículo 121.6 de la LIS, ya que ésta supone la imposición de sanciones por rentas obtenidas en ejercicios ya prescritos o en los que no estuviese vigente la obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero.

Por su parte, el principio de proporcionalidad se lesiona porque las sanciones previstas en la Ley 7/2012 son sustancialmente mayores que las sanciones estipuladas en el régimen general de la LGT para incumplimientos similares. Y esto es así, porque el incumplimiento de una obligación formal, como es la presentación del Modelo 720, provocaría la exigencia, por parte de la Hacienda Pública, de una multa pecuniaria fija (DA 18ª LGT), la aplicación de las presunciones previstas en los preceptos 39.2 LIRPF y

121.6 LIS, y una multa pecuniaria proporcional del ciento cincuenta por ciento sobre la base de la sanción (DA 1ª Ley 7/2012). Además, el régimen sancionador de la obligación de informar de bienes y derechos ubicados en el extranjero no tiene en cuenta las circunstancias de cada caso en particular para graduar la sanción que corresponda imponer.

En tercer lugar, se aprecia una colisión entre el régimen sancionador de la obligación de informar bienes y derechos ubicados en el extranjero y el Derecho Comunitario. Lo que llevó a la Comisión Europea a estipular en su Dictamen 2014/4330 que la normativa española era contraria a las cinco libertades fundamentales consagradas en los Tratados Constitutivos de la Unión, es decir: la libre circulación de personas, la libre circulación de trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales.

Finalmente, se ha de señalar que la Administración tributaria española optó por el Modelo 720, que es de gran complejidad para un contribuyente promedio, quien muy probablemente deba recurrir a los servicios de un profesional para poder gestionarla, cuando dispone de otros mecanismos a través de los cuales puede recabar la misma información como son el suministro inmediato de información o el intercambio de información previa solicitud.

8. BIBLIOGRAFIA

ALARCÓN GARCÍA, Esau; ROZAS VALDÉS, J. Andrés, La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero, Madrid, Francis Lefebvre (Ed), 2016.

ALARCÓN GARCÍA, Esau, “Final del Procedimiento de infracción frente al modelo 720: Un dictamen digno de reflexión”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº431 (2019).

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, La impugnación del modelo 720 (tras el Dictamen de la Comisión Europea), Madrid, Marcial Pons (Ed), 2019.

ANEIROS PEREIRA, Jaime, “La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero”, Quincena Fiscal, nº3 (2013).

CALVO ORTEGA, Rafael, Curso de Derecho Financiero: Derecho Tributario parte general, 12ª edición, Pamplona, Thomson Civitas (Ed), 2008.

GARCÍA MORENO, V. Alberto, “Principio de proporcionalidad: de las sanciones por no declarar movimientos en efectivo a las sanciones por no declarar bienes en el extranjero”, Revista de Opinión, nº40 (2018).

LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, “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, nº368 (2013).

MARTÍN QUERALT, Juan; “et al”, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Ed 28, Madrid, Tecnos (Ed), 2017.

MARTOS GARCÍA, Juan Jesús, “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, nº 3 (2017).

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, “El contundente dictamen del a Comisión Europea sobre la obligación de informar de los bienes y derechos en el extranjero y las consecuencias de su incumplimiento”, Revista Quincena Fiscal, nº1-2 (2019).

MONEDERO ARANDILLA, José Luis, “Experiencias similares: el caso español”, Martín Fernández, Javier (Cord), La Amnistía Fiscal, Valencia, Tirant lo Blanch (Ed), 2012.

MUÑOZ CONDE, Francisco; GARCÍA ARÁN, Mercedes, Derecho Penal: Parte General, 9ª edición, Valencia, Tirant lo Blanch (Ed), 2015.

PEDREIRA MENÉNDEZ, José, “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, Quincena Fiscal, nº4 (2013).

ROZAS VALDÉS, José Andrés, “El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero”, Revista Técnica Tributaria, nº 109 (2015).

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés; BLAS SORIA, Javier; MOYA CALATAYUD, Faustino, Estudio Concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su Normativa de Desarrollo, t.1, Valencia, Tirant Lo Blanch (Ed), 2012.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés, “Posibilidades y Límites de la Amnistía Fiscal”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 355 (2012).

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés, “Modelo 720 o la flagrante vulneración del derecho comunitario y la CE”, Revista Contabilidad y Tributación, nº 404 (2016).

9. FUENTES NORMATIVAS

Unión Europea. Tratado de la Unión Europea y del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Versiones consolidadas. Protocolos. Anexos. Declaraciones anejas al Acta Final de la Conferencia intergubernamental que ha adoptado el Tratado de Lisboa. Diario Oficial de la Unión Europea, 30 de marzo de 2010, núm 83, pp 1 a 388. Consultado el 26 de enero de 2020. Disponible en:

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-Z-2010-70002>

Constitución Española. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1978, núm 311, pp 29313 a 29424. Consultado el 10 de diciembre de 2019. Disponible en:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

Unión Europea. Directiva (UE) 2011/16 del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. Diario Oficial de la Unión Europea L64/1, 11 de marzo de 2011, pp 363 a 374. Consultado el 13 de marzo de 2020. Disponible en:

<https://www.boe.es/doue/2011/064/L00001-00012.pdf>

España. Ley Orgánica 10/1985, de 23 de noviembre, del Código Penal. Boletín Oficial del Estado, 24 de noviembre de 1995, núm 281, pp 33987 a 34058. Consultado el 20 de febrero de 2020. Disponible en:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>

España. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado, 28 de noviembre de 2014, núm 288, pp 96939 a 97097. Consultado el 27 de enero de 2020. Disponible en:

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-12328>

España. 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 las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Boletín Oficial del Estado, 30 de

octubre de 2012, núm 261, pp 76259 a 76289. Consultado el 12 de diciembre de 2019. Disponible en:

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

España. Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Boletín Oficial del Estado, 31 de marzo de 2012, pp 26860 a 26875. Consultado el 20 de diciembre de 2019. Disponible en:

<https://boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2012-4441>

España. Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios. Boletín Oficial del Estado, 26 de mayo de 2012, núm 126, pp 37933 a 37951. Consultado el 20 de diciembre de 2019. Disponible en:

https://boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2012-6929

España. Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Boletín Oficial del Estado, 29 de abril de 2010, núm 103, pp 37458 a 37499. Consultado el 22 de enero de 2020. Disponible en:

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2010-6737>

España. Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Boletín Oficial del Estado, 30 de noviembre de 2006, núm 286, pp 42087 a 42118. Consultado el 20 de enero de 2020. Disponible en:

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2006-20843>

España. 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. Boletín Oficial del Estado, 29 de noviembre de 2006, núm 285, pp 41734 a 41810. Consultado el 27 de enero de 2020. Disponible en:

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2006-20764>

España. Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado, 11 de

marzo de 2004, núm 61, pp 10951 a 11014. Consultado el 27 de enero de 2020. Disponible en:

<https://boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2004-4456>

España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado, 18 de diciembre de 2003, núm 302, pp 44987 a 45065. Consultado el 10 de diciembre de 2019. Disponible en:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

España. Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Boletín Oficial del Estado, 20 de octubre de 1993, núm 251, pp 29545 a 29557. Consultado el 16 de febrero de 2020. Disponible en:

<https://boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1993-25359>

España. Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Boletín Oficial del Estado, 7 de junio de 1991, núm 136, pp 18665 a 18691. Consultado el 16 de diciembre de 2019. Disponible en:

https://boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1991-14391

España. Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Boletín Oficial del Estado, 7 de junio de 1991, pp 18692 a 18696. Consultado el 25 de enero de 2020. Disponible en:

<https://boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1991-14392>

España. Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Boletín Oficial del Estado, 19 de diciembre de 1987, núm 303, pp 37402 a 37408. Consultado el 16 de febrero de 2020. Disponible en:

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1987-28141>

España. Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros. Boletín Oficial del Estado, 30 de mayo de 1985, núm 129, pp 16113 a 16116. Consultado el 15 de diciembre de 2019. Disponible en:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-9862>

España. Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. Boletín Oficial del Estado, 27 de diciembre de 1985, núm 101, pp 11691 a 11696. Consultado el 20 de enero de 2020. Disponible en:

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1985-7170>

España. Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. Boletín Oficial del Estado, 16 de noviembre de 1977, núm 274, pp 24945 a 24951. Consultado el 15 de diciembre de 2019. Disponible en:

<https://boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1977-27150>

España. Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado, 31 de diciembre de 1963, núm 313, pp 18248 a 18261. Consultado 15 de enero de 2020. Disponible en:

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1963-22706>

España. Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición indirecta, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre. Boletín Oficial del Estado, 24 de noviembre de 2012, núm 283, pp 81686 a 81701. Consultado el 22 de enero de 2020. Disponible en:

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2012-14452

España. 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. Boletín Oficial del Estado, 5 de septiembre de 2007, núm 213, pp 36512 a 36594. Consultado el 20 de enero de 2020. Disponible en:

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2007-15984>

España. Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre,

de Presupuestos Generales del Estado para 1991. Boletín Oficial del Estado, 13 de julio de 1991, núm 167, pp 23371 a 23371. Consultado el 22 de enero de 2020. Disponible en:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-18119>

España. Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación. Boletín Oficial del Estado, 31 de enero de 2013, núm 27, pp 7307 a 7334. Consultado el 21 de enero de 2020. Disponible en:

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2013-954

España. Orden HAP/1181/2012, de 31 de mayo, por la que se aprueba el modelo 250, Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español. Boletín Oficial del Estado, 4 de junio de 2012, núm 133, pp 40249 a 40253. Consultado el 20 de diciembre de 2019. Disponible en:

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2012-7390>

España. Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación. Boletín Oficial del Estado, 4 de junio de 2012, núm 133, pp 40254 a 40265. Consultado el 20 de diciembre de 2019. Disponible en:

<https://boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2012-7391>

10. JURISPRUDENCIA

Unión Europea. Sentencia de 11 de junio de 2009, Paassenheim-van Schoot, C-157/08, EU:C:2008:308, apartados 35, 36 y 40. Consultado el 22 de marzo de 2020. Disponible en:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=74992&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2743407>

Unión Europea. Sentencia de 11 de marzo de 2004, De Lasteryrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, apartado 51. Consultado el 22 de marzo de 2020. Disponible en:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=48987&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2747504>

Unión Europea. Sentencia de 13 de julio de 2016, Brisal, C-18/15, EU:C:2016:549, apartado 39. Consultado el 22 de marzo de 2020. Disponible en:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=181601&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2895049>

España. Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), número 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6. Consultado el 12 de diciembre de 2019. Disponible en:

<https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/3447>

España. Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), número 137/2003, de 30 de julio, FJ 6. Consultado el 12 de diciembre de 2019. Disponible en:

<https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/4912>

España. Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), número 27/1981, de 13 de agosto, FJ 4. Consultado el 14 de diciembre de 2019. Disponible en:

https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/27#complete_resolucion&fundamentos

España. Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), número 96/2002, de 22 de mayo, FJ 7. Consultado el 14 de diciembre de 2019. Disponible en:

https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/4632#complete_resolucion&fundamentos

España. Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), número 134/1996, de 22 de julio. Consultado el 16 de diciembre de 2020. Disponible en:

<https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/3186>

España. Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), número 46/2000, de 14 de febrero. Consultado el 16 de diciembre de 2020. Disponible en:

<https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/4030>

España. Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), número 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4. Consultado el 19 de febrero de 2020. Disponible en:

<https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/2108>

España. Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), número 73/2017, de 8 de junio. Consultado el 20 de diciembre de 2019. Disponible en:

https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/25378#complete_resolucion&fundamentos

España. Sentencia del Tribunal Constitucional (Sala Segunda), número 90/2009, de 20 de abril de 2009, FJ4. Consultado el 26 de febrero de 2020. Disponible en:

<https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/6509>

España. Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), número 26/2017, de 25 de marzo, FJ 2 y 3. Consultado el 20 de febrero de 2020. Disponible en:

https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/25265#complete_resolucion&completa

España. Sentencia del Tribunal Constitucional (Sala primera), número 110/1984, de 26 de noviembre. Consultado el 23 de marzo de 2020. Disponible en:

<https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/363>

España. Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), número 974/2012, de 5 de diciembre de 2012, FJ 23. Consultado el 23 de marzo de 2020. Disponible en:

https://insignis-aranzadigital-es.are.uab.cat/maf/app/document?srguid=i0ad82d9a000001709039c635711658f3&marignal=RJ\2013\217&docguid=Ie13b7f6061f911e2bdc9010000000000&ds=ARZ_LEGI

[S_CS&infotype=arz_juris;&spos=1&epos=1&td=2&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=](https://insignis-aranzadigital-es.ure.uab.cat/maf/app/document?srguid=i0ad82d9a0000017090386c1df1fe040a&marginal=RJ\2002\6386&docguid=I34c85540f99111db8b1d010000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_juris;&spos=1&epos=1&td=2&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=)

España. Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), número 872/2002, de 16 de mayo de 2002, FJ 4. Consultado el 23 de marzo de 2020. Disponible en:

https://insignis-aranzadigital-es.ure.uab.cat/maf/app/document?srguid=i0ad82d9a0000017090386c1df1fe040a&marginal=RJ\2002\6386&docguid=I34c85540f99111db8b1d010000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_juris;&spos=1&epos=1&td=2&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=

España. Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso, sección 2ª), con relación al Recurso de Apelación núm 3754/1991, del 29 de marzo de 1996. Consultado el 16 de marzo de 2020. Disponible en:

https://insignis-aranzadigital-es.ure.uab.cat/maf/app/document?srguid=i0ad6adc6000001719e755a5601fc7690&marginal=RJ\1996\6274&docguid=I017f5f00f4ee11dbaf64010000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_juris;&spos=5&epos=5&td=37&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=#

España. Sentencia del TS (Sala Contencioso – Administrativo, Sección 2ª), con relación al Recurso de Casación número 3262/2012, de 4 de noviembre de 2013, FJ 2. Consultado el 17 de marzo de 2020. Disponible en:

https://insignis-aranzadigital-es.ure.uab.cat/maf/app/document?srguid=i0ad6adc5000001719e7bf2f0a02c278f&marginal=RJ\2013\7219&docguid=If7a976a057f111e39cfa010000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_juris;&spos=5&epos=5&td=14&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=

España. Auto del Tribunal Constitucional (Sección Tercera), número 230/1984, de 11 de abril, FJ 1 y 2. Consultado el 17 de diciembre de 2019. Disponible en:

<https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/8498>

España. Auto del Tribunal Constitucional (Pleno), número 71/2008, de 11 de abril. Consultado el 20 de diciembre de 2019. Disponible en:

<https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/21654>

11. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

España. Resolución Tribunal Económico Administrativo Central, número 00/6500/2014/00/00, de 7 de junio de 2018. Consultada el 28 de diciembre de 2019. Disponible en:

<https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/06500/2014/00/0/1&q=s%3d1%26rn%3d%26ra%3d%26fd%3d07%2f06%2f2018%26fh%3d07%2f06%2f2018%26u%3d%26n%3d%26p%3d%26c1%3d%26c2%3d%26c3%3d%26tc%3d1%26tr%3d%26tp%3d%26tf%3d%26c%3d2%26pg%3d>

España. Informe de la Dirección General de Tributos, sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la Declaración Tributaria Especial, de 27 de junio de 2012. Consultado el 27 de diciembre de 2019. Disponible en:

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

España. Segundo Informe de la Dirección General de Tributos, sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial, de 11 de octubre de 2012. Consultado el 27 de diciembre de 2019. Disponible en:

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

España. Agencia Tributaria, Plan de prevención del fraude fiscal del año 2005. Consultado el 16 de enero de 2020. Disponible en:

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/Ficheros/Informacion_Institucional/Campanias/Plan_de_preencion_del_fraude/ppff.pdf

España. Consulta de la Dirección General de Tributos, núm V1835-13, de 4 de junio de 2013. Consultada el 6 de febrero de 2020. Disponible en:

<https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas>

España. Consulta de la Dirección General de Tributos, núm V1434-17, de 6 de junio de 2017. Consultada el 7 de marzo de 2020. Disponible en:

<https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas>