





LA IMPUGNACIÓN DEL MODELO 720  
(TRAS EL DICTAMEN DE LA COMISIÓN EUROPEA)



LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ

**LA IMPUGNACIÓN  
DEL MODELO 720  
(TRAS EL DICTAMEN  
DE LA COMISIÓN EUROPEA)**

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO

2019

Ejemplar destinado para la acreditación del autor. Prohibido su uso comercial o cualquier otro que no sea el específico.

Este trabajo se enmarca en el Proyecto I+D «Tecnología y fiscalidad en el siglo XXI» (TFSXXI), Referencia: DER2016-80323-P, de la que el autor es Investigador Principal.

Quedan rigurosamente prohibidas, sin la autorización escrita de los titulares del «Copyright», bajo las sanciones establecidas en las leyes, la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático, y la distribución de ejemplares de ella mediante alquiler o préstamo públicos.

© Luis Manuel Alonso González

© MARCIAL PONS

EDICIONES JURÍDICAS Y SOCIALES, S. A.

San Sotero, 6 - 28037 MADRID

☎ (91) 304 33 03

[www.marcialpons.es](http://www.marcialpons.es)

ISBN: 978-84-9123-587-3

Depósito legal: M. 4.779-2019

Diseño de la cubierta: ene estudio gráfico

Fotocomposición: JOSUR TRATAMIENTO DE TEXTOS, S. L.

Impresión: ELECE, INDUSTRIA GRÁFICA, S. L.

Polígono El Nogal - Río Tiétar, 24 - 28110 Algete (Madrid)

MADRID, 2019



*A Martha, cómplice en todo caso*



## INTRODUCCIÓN

Entre 2012 y 2013 el panorama tributario en España se vio sacudido por dos fenómenos novedosos: la previsión de un supuesto excepcional de regularización voluntaria especial y la implantación y exigencia efectiva de una nueva obligación de información relativa a los bienes y derechos en el extranjero de los que las personas físicas y jurídicas residentes resultaran ser titulares. Ambas medidas se hallaban directamente interrelacionadas. Desde la Administración se promovió, primero, que se aprovechara la ocasión excepcional que se brindaba al contribuyente incumplidor de poder regularizar a muy bajo coste porque, de no hacerlo, las consecuencias podrían ser extraordinariamente negativas<sup>1</sup>.

Con datos de 2015, fueron más de 134.000 el número de obligados tributarios que habían presentado ya la Declaración Tributaria Especial (DTE) aflorando capitales en el extranjero por un importe cercano a los 89.000 millones de euros<sup>2,3</sup>.

---

<sup>1</sup> Advertimos de esta perspectiva en «La Declaración Tributaria Especial: luces y sombras de la “amnistía fiscal” o el dulce sabor de la zanahoria», *Revista Jurídica de Cataluña*, ICAB, 2012. También lo hacen ROSA PÉREZ FERNÁNDEZ y ÁNGEL SÁEZ MARTÍNEZ, «La imprescriptibilidad», *Revista de Economistas Asesores Fiscales*, núm. 358, diciembre, 2012.

<sup>2</sup> Además, «desde la revelación del expresidente de la Generalitat de Cataluña, Jordi Pujol, el pasado verano, se han presentado ya 2.899 declaraciones de bienes en el exterior, fuera de plazo, solo con cargo al ejercicio 2012, por valor de 1.165 millones. Estos nuevos declarantes no se acogieron a la llamada amnistía fiscal, que estuvo en vigor hasta el 30 de noviembre de 2012, siguiendo el Modelo 750 de la llamada Declaración Tributaria Especial, como tampoco se dignaron declarar el dinero a través de la declaración con el Modelo 720, que concluyó su periodo efectivo, en el citado 30 de abril de 2013» (XAVIER GIL PECHARROMÁN, «Bienes en el extranjero: multas bajo sospecha», *IURIS&LEX, elEconomista*, 13 de febrero de 2015, p. 15). Cuando se dio a conocer al público la DTE se aventuró una recaudación global de unos 2.500 millones de euros en la medida en que se pensó que aflorarían capitales por diez veces más esa cifra. Por otro lado, la mal llamada amnistía fiscal siempre ha estado envuelta de un debate turbulento, por ejemplo, acerca de si debían darse a conocer o no los nombres de aquellos que se acogieron a la DTE.

<sup>3</sup> El Modelo 720 ha recibido información de 156.122 millones de euros de más de cien mil españoles en el extranjero, según *ABC* en su edición de 17 de diciembre de 2018 ([https://www.abc.es/economia/abci-declaracion-bienes-exterior-vulnera-cinco-derechos-fundamentales-201812162354\\_noticia.html](https://www.abc.es/economia/abci-declaracion-bienes-exterior-vulnera-cinco-derechos-fundamentales-201812162354_noticia.html)).

Sin embargo, más que la recaudación directa fruto de la regularización especial lo que interesaba realmente era estimular un masivo afloramiento de bienes y derechos ocultos a la Hacienda Pública española desde hacía años. De tal manera, el Fisco se aseguraba un ensanchamiento sustantivo y *pro futuro* de las bases tributarias de muy diversos impuestos. En definitiva, y seguramente así estaba pensado desde un principio, el principal logro de la llamada «amnistía fiscal» era ese: transparentar la situación patrimonial de miles de contribuyentes y atraerlos a espacios visibles de normalidad tributaria.

Este colectivo de contribuyentes, sin duda, se incrementa año tras año. Sin embargo, siempre con la duda sobre la actitud de la Administración Tributaria española respecto de las declaraciones voluntarias que se presentan fuera de plazo.

El ministro de Hacienda en su intervención del día 18 de febrero de 2015 en el Congreso de los Diputados aportó también otros datos de interés: en 2014, más de 32.000 residentes informaron por vez primera de la titularidad de bienes y derechos en el extranjero de modo que el valor total que alcanza este concepto supera ya los 100.000 millones de euros. Asimismo, informó de la apertura de actuaciones de comprobación a 7.000 contribuyentes con bienes en el exterior que no presentaron el Modelo 720, lo hicieron de forma incompleta o declararon solo en el año 2014 cuando debieron haberlo hecho también en el 2013. En principio parece que a todos ellos se les quieren aplicar las más duras consecuencias: las sanciones por no declarar, la presunción de ganancia patrimonial no justificada y la sanción ligada a esta<sup>4</sup>. Rebatir tales consecuencias desde una perspectiva netamente jurídica ha sido, hasta hace bien poco, una tarea ímproba en la medida en que los órganos de Hacienda, pero también un amplio sector de los profesionales de la fiscalidad, se plegaban acríticamente a la más antijurídica de las interpretaciones posibles de las normas que sustentan la aplicación del Modelo 720. Afortunadamente, el conocimiento del Dictamen motivado emitido por la Comisión Europea en fecha 15 de febrero de 2017 hace brillar las opciones más ajustadas a la lógica y al Derecho sobre las tremendistas versiones que hasta la fecha habían campado a sus anchas. Todo un estímulo para adoptar una posición definida y contundente sobre uno de los mayores engendros jurídicos que este país ha padecido.

Por último, señalar la vinculación de este problema a la globalización y sus efectos en materia fiscal. La solución, sin embargo, vendrá dada también por la aplicación de la tecnología a la fiscalidad actual: a través del intercambio de información tributaria.

---

<sup>4</sup> *Cinco Días*, edición electrónica del día 18 de febrero de 2015.

Ejemplar destinado para la acreditación del autor. Prohibido su uso comercial o cualquier otro que no sea el específico.

# CAPÍTULO I

## AMNISTÍA FISCAL Y MODELO 720

### 1. LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

#### 1.1. Las amnistías fiscales

El 31 de marzo de 2012, el *BOE* publicó, dentro del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, una norma, su DA 1, que venía a regular lo que popularmente se ha venido a conocer como una «amnistía fiscal». Nada más lejano de la realidad, tanto por su alcance como por su peculiar naturaleza, si bien el término sí ha servido para dar a conocer un mecanismo de regularización fiscal especial diseñado para allegar a las exhaustas arcas del Estado recursos adicionales con los que pasar la peor etapa de la crisis económica que estaba viviendo este país.

Quienes con tanta facilidad se rasgan las vestiduras ante la DTE<sup>1</sup> deberían reflexionar un poco conforme a los siguientes datos. La lista de países que en épocas recientes han aprobado medidas de regularización fiscal excepcional es amplísima<sup>2</sup>: Alemania (2004-2005, 2013); Argentina (1988,

---

<sup>1</sup> El último capítulo siempre está por escribir, pero es posible que el honor lo tenga la introducción en la LGT de una prohibición legal de adoptar nuevas. Al menos eso es lo que se deduce de la proyectada modificación del art. 3.1 de la LGT al que se añadiría el siguiente párrafo: «A estos efectos, se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente». La norma que lo introduciría es actualmente un anteproyecto de ley denominado Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del Consejo, de 10 de octubre, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias.

<sup>2</sup> *Vid. Tax amnesties*, editado por Jacques MALHERBE, Wolters Kluwer, 2011.

2009, 2017); Australia (2010); Bélgica (1945, 1983, 2004, 2006); Colombia (1987); Estados Unidos (2009, a nivel federal; además, cabe la que decida cada estado, hasta llegar en treinta años a 110 amnistías. P. ej.: Nueva York, cinco veces; Louisiana, cuatro veces); Francia (1982, 1986); Grecia (2004, 2011, 2015); Holanda (2010); India (1981); Indonesia (2017); Irlanda (2003); Italia (2001-2003, 2009); México (2005, 2009, 2017); Portugal (2005, 2012-2013); Reino Unido (2007, 2010, 2013); Rusia (2007, 2008); Sudáfrica (2003-2004); Turquía (2009)<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Veamos algunos países en particular:

— Alemania: la Ley de Declaración y Amnistía Fiscal empezó a aplicarse el 1 de enero de 2004 y rigió hasta el 31 de marzo de 2005. La declaración de capitales mantenidos en el exterior al margen del conocimiento de las autoridades fiscales germanas comportaba su sujeción a tributación al tipo del 25 o el 35 por 100, según el momento en que se hiciera. Esta medida comportó más de 900 millones de euros en 2004, lejos de los 5.000 millones marcados como objetivo por el Ministerio de Finanzas.

— Bélgica: la *Déclaration libératoire unique* (DLU) permitió en 2004 la repatriación de capitales con un gravamen del 9 por 100 que caía al 6 por 100 en caso de que los fondos fueran invertidos en el Tesoro. Aun así, no fue una medida muy exitosa pues la cifra inicial prevista de recaudación (850 millones de euros) no fue lograda (apenas se consiguieron 500 millones) acaso porque la aprobación de la Directiva de la Unión Europea sobre el ahorro por aquellas mismas fechas permitía conservar el anonimato de buena parte de los capitales exportados a paraísos fiscales europeos. Aun así, el 27 de diciembre de 2005 se aprobó otra iniciativa del mismo tenor, en vigor desde principios de 2006, aunque con la particularidad de articular un régimen permanente de regularización aplicable a particulares y empresas del que únicamente está excluido el dinero proveniente de blanqueo o fruto de mecánicas defraudatorias particularmente nocivas como puede ser el fraude carrusel en IVA. La regularización no impide el pago de los impuestos debidos y aplica únicamente unas leves penalizaciones, esquema que nos remite al sistema de recargos por pago voluntario fuera de plazo que recoge la Ley General Tributaria en España.

— Grecia: la repatriación de capitales del exterior promovida por las autoridades fiscales helénicas mediante la Ley de 4 de agosto de 2004, vigente durante seis meses a contar desde esa fecha, se sometió a un gravamen del 3 por 100 del valor del capital en el momento de su repatriación que debía efectuarse mediante ingreso en una entidad bancaria establecida en Grecia. En este caso, el éxito fue inapelable: 20.000 millones de euros.

— Irlanda: las autoridades irlandesas pusieron en marcha un programa de lucha contra el fraude fiscal que no encaja con la idea de amnistía fiscal que estamos viendo que sí han desarrollado otros países. Aun así, merece ser conocido. La Administración inició a finales de 2003 una labor de concienciación en relación con las entidades financieras a fin de que trasladaran a aquellos de sus clientes que podían estar concernidos la idea de que se iban a iniciar de forma inminente investigaciones exhaustivas cerca de los titulares de cuentas en paraísos fiscales recurriendo para ello a todos los medios legales a su alcance. Se propagó, igualmente, la intención de retirar los beneficios de los que gozaban las regularizaciones voluntarias a partir de junio de 2004. Ambos factores influyeron decisivamente en el ánimo de los sujetos afectados para que afloraran rentas ocultas, si bien estas no gozaron de ninguna rebaja fiscal y los retrasos devengaron los correspondientes intereses de demora. En términos recaudatorios, se consiguieron casi 900 millones de euros de un total de unos 15.000 titulares de cuentas bancarias en paraísos fiscales.

— Italia: en 2001 se inició un programa de regularización fiscal que terminó extendiéndose hasta 2003 y permitió la repatriación de capitales depositados en el exterior. Se impuso un gravamen adicional que permitió recaudar en 2001 casi 1.500 millones de euros y en 2003 algo menos de la mitad (617 millones).

— Portugal: en 2005 se aplicó un régimen extraordinario para las personas físicas pensado para que regularizaran sus responsabilidades fiscales en relación con capitales localizados en el exterior hasta el 31 de diciembre de 2004. Los residentes portugueses que se acogieran al mismo debían abonar un 5 por 100 del valor de los capitales objeto de declaración o bien un 2,5 por 100 si tales capitales eran invertidos en títulos públicos. Salvo que con anterioridad se hubiera abierto una investigación al respecto, las autoridades no tomaron otras medidas, ni fiscales ni sancionadoras, contra los sujetos acogidos a este régimen. De todas formas, quedaron excluidos del mismo los capitales depositados en las denominadas

Luego no es inusual que, junto a sistemas de regularización voluntaria permanentes, como el art. 27 de la Ley General Tributaria (LGT) en España, existan programas especiales<sup>4</sup>.

jurisdicciones consideradas como no cooperativas, esto es, lo que conocemos en España como paraísos fiscales. La recaudación que se alcanzó en el segundo semestre de 2005 fue de 41 millones de euros.

— Reino Unido: a principios de 2007, las autoridades fiscales británicas tomaron la decisión de requerir de determinadas instituciones financieras la información de los titulares de cuentas en paraísos fiscales. También se investigarían los titulares de tarjetas de crédito asociadas a cuentas de bancos establecidos en los citados territorios. Quienes decidieron regularizar su situación tuvieron que pagar todos sus impuestos con intereses, aunque las sanciones que se les impusieron fueron significativamente más bajas de lo normal: un 10 por 100 frente al usual 100 por 100.

— Rusia: el 31 de diciembre de 2006 fue publicada oficialmente una amnistía fiscal para personas físicas que les permitía declarar rentas previamente ocultadas sin ser perseguidos por evasión fiscal ni dar lugar a sanciones. Posteriormente, entre 2007 y 2008 se activó un nuevo plan en el que a la declaración de rentas ocultas seguía el pago de un gravamen del 13 por 100 dentro del proceso de legalización. Aun así, no se pedía información sobre el origen o fuente de la renta.

— México: en enero de 2005, se aprobó un decreto que amnistiaba a personas físicas y jurídicas que repatriaran fondos previamente ocultados al Fisco y que, por tanto, habían cometido un delito fiscal. La medida permitió el regreso de rentas, dividendos o beneficios originados por inversiones en paraísos fiscales. Las condiciones establecidas eran ventajosas: no se aplicaban sanciones de ningún tipo y, además, como base de tributación se tomaba únicamente el 25 por 100 del importe de los capitales repatriados en el año fiscal 2005. El programa se cerró al finalizar febrero de 2006.

— Estados Unidos: el *US Internal Revenue Service* (IRS) emprendió en 2003 iniciativas tendentes a que regularizaran su situación fiscal quienes usaban tarjetas de pago vinculadas a cuentas en paraísos fiscales o gozaban de otras relaciones financieras indicativas de posibles rentas ocultas al Tesoro. La *Offshore Voluntary Compliance Initiative* (OVCI) —que podría traducirse como Iniciativa para la Declaración Voluntaria de Rentas de Paraísos Fiscales— permitía regularizar sin tener que afrontar acusaciones de fraude en el plano civil, aunque debían pagar sus deudas tributarias, intereses y, según el caso, responder penalmente. En apenas dos meses que duró el programa se recaudaron sanciones fiscales por unos 230 millones de dólares. 1.300 contribuyentes regularizaron su situación y suministraron información a la Administración sobre los canales y las personas que les habían permitido la deslocalización de los fondos en paraísos fiscales.

— Canadá: la *Voluntary Disclosures Program* (VDP), esto es, el Programa para el Afloramiento Voluntario promovió la corrección de omisiones previas en las declaraciones presentadas por los contribuyentes a la Administración fiscal. A cambio se eliminaban sanciones administrativas o penales, pero debían pagarse los impuestos debidos. El éxito de estas medidas es patente: se ha pasado de 268 regularizaciones en 1993 a 6.632 en 2005. En recaudación, y comparando las mismas fechas, se ha aumentado desde 12 millones de dólares canadienses a casi 320.

— Sudáfrica: en 2003 se introdujo una amnistía fiscal que se marcó unos objetivos: *a*) ampliar las bases sometidas a tributación aflorando capitales ocultos situados dentro y fuera de la República para incrementar así futuras recaudaciones; *b*) permitir a los ciudadanos sudafricanos regularizar su situación fiscal sin padecer las consecuencias de haber infringido la normativa en materia de control de cambios y las leyes fiscales, y *c*) conseguir la repatriación de capitales desde el exterior sin sufrir persecución. A cambio se tenía que pagar un gravamen del 5 por 100 del valor total de las sumas repatriadas. El porcentaje subía al 10 por 100 en el caso de que los capitales fueran declarados pero mantenidos en el exterior. La amnistía fiscal se aplicó a particulares, empresas y *trusts* y fue todo un éxito porque durante los nueve meses que duró el desarrollo del programa permitió aflorar el equivalente a 7.800 millones de euros. La introducción de nuevos capitales en Sudáfrica reversionó en un incremento de recaudación fiscal anual de unos 50 millones de euros.

<sup>4</sup> No es este el lugar adecuado para categorizar todas estas «amnistías» pero si podemos decir, al menos, que existen múltiples modalidades que pueden combinarse entre sí diferenciando:

— Por el modo de influir en el interesado:

*a*) Previsión de un estímulo (p. ej.: Italia: con tipos del 2,5 al 4 por 100; Portugal: del 2,5 al 5 por 100 —en ambos casos, en función de si los importes regularizados entraban en el país o permanecían en el exterior—; Sudáfrica: del 5 al 10 por 100).

*b*) Presión (p. ej.: Irlanda, haciendo ver a los posibles interesados que el cambio en el futuro de las reglas del juego les resultaría sumamente perjudicial).

## 1.2. Fuentes

El marco normativo de la «amnistía fiscal»<sup>5</sup>, y también la obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero se llevó a cabo mediante unas normas formal y sustantivamente muy discutibles<sup>6</sup> que provocaron, y siguen haciéndolo, numerosas dudas sobre el sentido y alcance de las mismas. Tan es así que, como es bien sabido, la Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2017, de 7 de junio, declaró la inconstitucionalidad<sup>7</sup> de la DA 1 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. Justamente fue la DA 1 del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo (*BOE* de 31 de marzo), la que introdujo en el Ordenamiento español la herramienta mediante la cual llevar a término la denominada amnistía fiscal, la Declaración Tributaria Especial (DTE). Dicha previsión fue completada por la DF 3 del Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, al introducir un par de párrafos más en la DA 1 del Real Decreto-ley 12/2012. El siguiente paso, en lo que hace a la regulación de rango legal, se sitúa en la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, cuya DF 3 redacta de nuevo la DA 1 del Real Decreto-ley 12/2012 con alguna modificación respecto del texto original.

Se dictaron también normas de rango inferior, pero de considerable importancia:

---

— Por los conceptos que abarca:

- a) Reducción de la deuda tributaria (p. ej.: Grecia, tipo al 3 por 100 del capital).
- b) Reducción de los intereses y sanciones (p. ej.: Reino Unido).
- c) Exclusión de responsabilidad penal (p. ej.: México, Canadá, Turquía).

— Por el tipo de tributos a los que se refiere:

- a) Repatriación de capitales *off shore*, en general (i), o bien pensando en un país en particular (ii).

Ejemplo del primer caso sería Portugal y su prorrogada regularización hasta 2013 mientras que se inscribe en el segundo supuesto el programa previsto de forma específica en el Reino Unido para repatriar capitales establecidos en Liechtenstein.

- b) Todo o parte de los tributos sobre rentas y patrimonios (p. ej.: Rusia).

<sup>5</sup> *Vid. in extenso*, José Alberto SANZ DÍAZ-PALACIOS, *Las amnistías fiscales en España*, Civitas-Thomson, 2014.

<sup>6</sup> Cfr. Fernando PÉREZ ROYO, «Más que una amnistía», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 154, 2012.

<sup>7</sup> Por haber utilizado un Decreto-ley para introducir la «amnistía fiscal»: «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» (FJ 6). La repercusión material de la sentencia fue prácticamente ninguna: «En último término y para precisar el alcance de la presente Sentencia, deben declararse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 las situaciones jurídico-tributarias firmes producidas a su amparo, por exigencia del principio constitucional de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE (por todas, STC 189/2005, FJ 9)» (FJ 6).

— La Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, desarrolló la DA 1 del Real Decreto-ley 12/2012 y aprobó los Modelos de la DTE, el 750 y el D-740, de relación de bienes y derechos.

— Otra Orden, la HAP/1181/2012, también de 31 de mayo, aprobó el Modelo 250 relativo al 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.

También hay que tener en cuenta sendas manifestaciones de la Dirección General de Tributos que adoptaron la forma de Informes. Se trata del «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 del «Segundo Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial», de 11 de octubre de 2012<sup>8</sup>. Los criterios de la DGT ayudarán a cincelar con más precisión los perfiles de la DTE.

Por último, reseñar que, dadas las repercusiones que todo esto tiene en el ámbito penal, la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, procedió a efectuar la pertinente adaptación del Código Penal a los nuevos perfiles de la regularización tributaria<sup>9</sup>. Previamente, el 11 de mayo de 2012, la Subdirección General del Tesoro y Política Financiera había emitido un comunicado titulado «Declaración Tributaria Especial y Prevención del Blanqueo de Capitales y Financiación del Terrorismo».

Veamos, someramente, los rasgos distintivos de la DTE.

### 1.3. Naturaleza

Dice el punto núm. 5 de la DA 1 que «el plazo para la presentación de las declaraciones y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012». Sin embargo, en la medida en que la Orden de desarrollo de dicha disposición no apareció hasta el 4 de junio, lo cierto es que no era viable proceder a regularizar sin conocer los aspectos procedimentales principales. Es importante añadir que, conforme a la Orden (art. 10.4), era posible presentar la DTE y, siempre que no hubiera transcurrido el plazo global señalado (30 de noviembre), completar o sustituir aquella con una, o varias, declaraciones complementarias. Así lo admite también el Informe de la DGT (criterio núm. 15) si bien advierte que «con posterioridad a esa fecha no podrán presentarse ni ingresarse ninguna declaración tributaria especial, ni originaria ni complementaria».

---

<sup>8</sup> Posteriormente ha emitido algún informe más sobre aspectos mucho más concretos, como es el «Informe sobre la obligación de presentar el Modelo 720 de Declaración Informativa sobre Bienes y Derechos situados en el Extranjero», de 13 de febrero de 2013.

<sup>9</sup> Nueva redacción del art. 305 y «Disposición adicional única. Efectos de la declaración tributaria especial» de la citada Ley Orgánica 7/2012.

La DTE solo afectó a IRPF, IRNR e Impuesto sobre Sociedades. Excluyó de esa especial manera de regularizar todos los impuestos indirectos<sup>10</sup> y también algunos directos sumamente importantes por la relación que guardaban con los impuestos a regularizar. Es el caso del Impuesto sobre el Patrimonio. Por lo que hace a este impuesto, lo cierto es que cuando una renta regularizada se había materializado, como era previsible por otro lado, en un elemento patrimonial, incluida una cuenta corriente, tenía que ser trasladada a la base imponible de aquel impuesto. Por tanto, lo lógico era combinar la DTE con declaraciones complementarias de las previstas en el art. 27 de la Ley General Tributaria (LGT) de manera ordinaria, y sometidas a los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo (*vid.* criterio núm. 8 DGT). En este caso, ese recargo era del 20 por 100 —sin perjuicio de que se rebajara en un 25 por 100 si se daban las circunstancias previstas en el apartado quinto de dicho precepto— más los intereses de demora. Ese importe puede parecer, al final, elevado si se compara con el 10 por 100 en el que consistía la DTE pero es preciso tomar en consideración dos cuestiones: primero, que cuando se regularizaba por vía de la DTE iban a quedar al descubierto otros incumplimientos tributarios siendo preferible anticiparse a las posibles comprobaciones administrativas que atendieran a los indicios de posibles incumplimientos detectables en impuestos no cubiertos por la DTE; y, segundo, que el término de comparación adecuado no era con la DTE sino las consecuencias negativas que podía suponer que se produjera esa comprobación administrativa a la que nos referimos, con sanciones que podían no ya ser tributarias sino, incluso, penales.

Dispuso el apartado 4 de la DA 1 que «no resultará de aplicación lo establecido en esta disposición en relación con los impuestos y periodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se hubiera producido después de que se hubiera notificado por la Administración tributaria la iniciación de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias correspondiente a los mismos».

Señala el art. 1 de la Orden que la DTE «participa de la naturaleza de las autoliquidaciones», constituye una «declaración tributaria», pero su presentación no tiene como finalidad «la práctica de una liquidación tributaria» en los términos en las que esta viene a regularse en la LGT. Es decir, la DTE no

<sup>10</sup> En relación con el IVA hay que hacerse eco de quienes consideraron que una regularización del tipo de la DTE hubiera significado una suerte de suspensión de la aplicación de la normativa del impuesto y, por extensión, de las normas comunitarias, decisión de tal calibre que no puede admitirse que quede al albur de las conveniencias recaudatorias de un Estado miembro. El IVA no es un tributo de «fácil» regularización. Lo hubiera sido si el instrumento escogido por el Gobierno se hubiera parecido al utilizado en la anterior regularización especial que vivimos en España, la de 1991 con la Deuda Pública Especial. En su virtud, al suscribir los títulos de deuda se amparaban deudas defraudadas de todo tipo de impuestos. Sin embargo, estos mecanismos están vetados actualmente por la Unión Europea. Podemos citar, en este sentido, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de abril de 2011 (asunto C-20/09) en la que se desautoriza un instrumento similar utilizado por Portugal en una de las diversas regularizaciones que ha lanzado en los últimos años y aunque años antes se habían tolerado planteamientos parecidos desarrollados en Italia (2001), Bélgica (2004) y Grecia (2005).

conduce a «la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad». En este punto debe citarse la doctrina dictada recientemente por el TEAC (Resoluciones de 7 de junio y 6 de noviembre de 2018):

«La Declaración Tributaria Especial es una declaración tributaria, pero con la especialidad de que su presentación no supone que la Administración tributaria tenga que iniciar un procedimiento de liquidación en relación con dicha declaración. Es más, no solo no tiene esa finalidad, sino que ni siquiera puede ser objeto por sí misma de una comprobación aislada por parte de la Administración».

«Al respecto, se considera que no resulta procedente la comprobación aislada de la declaración tributaria especial por cuanto que la misma, a pesar de tener la naturaleza de declaración tributaria, no se presenta en cumplimiento de una obligación tributaria (en los términos del artículo 19 y siguientes de la Ley General Tributaria), ni tan siquiera de carácter informativo, sin perjuicio de que, una vez invocada la misma por el obligado tributario en el curso de un procedimiento de comprobación de una concreta obligación tributaria (concepto y periodo definidos), la Administración tributaria pueda efectuar dicha comprobación al efecto de verificar el ajuste a la realidad de lo en ella manifestado.

Y en cuanto a su carácter de autoliquidación, el segundo párrafo del artículo 1 de la citada Orden dispone que: “Dicha declaración participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el artículo 120 de la Ley General Tributaria sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad”.

Como se indica en la Exposición de Motivos de la Orden que aprueba el Modelo 750:

“La configuración jurídica de la declaración tributaria especial integra elementos propios de las autoliquidaciones tributarias, sin que pueda predicarse de la misma un ajuste total, en lo que a sus elementos constitutivos se refiere, a la regulación que de las mismas se contiene en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no siendo sus efectos jurídicos, por la misma razón, análogos a los que con carácter general se derivan de estas últimas”.

En suma, como su propio nombre indica, se trata de una Declaración Tributaria Especial, que participa de determinadas características tanto de las declaraciones como de las autoliquidaciones, pero su finalidad no es la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad (de los Impuestos sobre la Renta, No Residentes o Sociedades), sino otros distintos que el legislador ha dispuesto, en particular aflorar bienes que hubiesen sido adquiridos con rentas no declaradas, y tras el pago de una cuota sobre su valor de adquisición, aplicarlos a esas rentas a efectos de la regularización de las mismas.

En esta línea de no correspondencia con una obligación tributaria devengada con anterioridad, hay que destacar el carácter voluntario de la DTE. Los contribuyentes no estaban en absoluto obligados a su presentación, y los que lo hicieron, tenían como objetivo beneficiarse de los efectos que establece el apartado 3 de la D. AD. 1, desarrollado en este punto por el art. 6 de la Orden Ministerial».

«En definitiva, la DTE participaba de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias, pero el legislador la dotó de unos efectos jurídicos propios y distin-

tos del resto de declaraciones y liquidaciones, que por una parte podían limitar el ejercicio de algún derecho por parte de los obligados tributarios, pero por otra les resultaban claramente beneficiosos.

Así, en resumen, cabe señalar como efectos limitativos de la Declaración Tributaria Especial en relación al régimen general de las declaraciones y auto-liquidaciones:

- Su presentación no tenía por finalidad la práctica de una liquidación tributaria, ni podía entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad.

- Su plazo de presentación era único, y finalizaba el 30 de noviembre de 2012, sin que después de esa fecha pudiera efectuarse ninguna declaración, ni inicial ni complementaria.

- Sus efectos en relación con las rentas no declaradas no tenían lugar si al tiempo de su presentación constaba el inicio previo de un procedimiento de comprobación o investigación.

- No cabe la rectificación de la DTE presentada, pues ello exigiría un procedimiento de comprobación de la solicitud que la Administración no puede realizar.

En cambio, los contribuyentes se beneficiaban de los siguientes efectos:

- Carácter voluntario de la DTE: nadie estaba obligado a su presentación, pues no tenía lugar en cumplimiento de una obligación tributaria.

- Los obligados tributarios podían incluir los bienes que considerasen oportunos.

- Su presentación no interrumpía el plazo de prescripción de las obligaciones del IRPF, IS o IRNR devengadas con anterioridad.

- No resultaba procedente su comprobación aislada.

- El importe declarado por el contribuyente tenía la consideración de renta declarada a efectos del IRPF, IRNR o Impuesto sobre Sociedades.

- El tipo de gravamen aplicable al valor de los bienes y derechos adquiridos con las rentas no declaradas era tan solo del 10 por 100.

- La cuantía ingresada en la DTE tenía la consideración de cuota del IRPF, IRNR o IS.

- A pesar de lo anterior, no se exigían intereses, sanciones o recargos por la cuantía ingresada».

Así pues, el TEAC respalda una concepción de la DTE basada en su atipicidad por lo que cualquier intento de adscribirla a las categorías al uso resulta fútil, vano. Es, en suma, el argumento principal que esgrime la Agencia Tributaria cuando se pliega a la interpretación inconstitucional del art. 39.2 de la Ley del IRPF, como luego veremos. En estos casos, parece que invocar la especialidad o la excepcionalidad del instrumento jurídico basta para abandonar todo esfuerzo por integrarlo en un universo jurídico tributario homologado.

Quizá por eso cuando se describen los elementos estructurales de la DTE se elude acudir a los conceptos clave de un tributo tales como hecho imponible, base imponible, sujeto pasivo, tipo de gravamen o cuota tributaria. En su lugar, encontramos términos tales como «cuantía», «importe»

o «valor de adquisición» sobre el que se ha aplicado un «porcentaje» que ingresan unas «personas» y «entidades» declarantes que, sin embargo, son los contribuyentes de IRPF, IRNR e Impuesto sobre Sociedades, conforme al art. 2.1 de la Orden.

En suma, tanto en el plano sustantivo como en el procedimental existe un evidente interés por distanciarse de la idea clásica de tributo sin que, pensamos, pueda llegar a renunciarse a asumir que de una prestación patrimonial de carácter público se trata. Otra cosa es que no responda a un hecho imponible tal y como sí lo hacen los impuestos a cuya regularización sirve. De tal modo, su presupuesto de hecho sería, esencialmente, la titularidad de unas rentas materializadas en unos elementos patrimoniales determinados, siguiendo el patrón de la ganancia patrimonial no justificada, aunque sin llegar a las últimas consecuencias a las que se llega con el art. 39.2 LIRPF. Por consiguiente, se nos dice lo que no es la DTE pero no lo que sí es. Aun así, en medio de este juego de ambigüedades, fruto de la improvisación e impericia que exuda todo el régimen de la DTE, lo cierto es que se compatibilizan afirmaciones tales como que «el importe declarado tendrá la consideración de renta declarada» a los efectos de las ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades [art. 6.1.b) de la Orden], o que la cuantía ingresada tiene consideración de cuota del IRPF, IS o IRNR con lo que no puede ser gasto deducible de tales impuestos (criterio núm. 14 del Informe) con aseveraciones tan novedosas como la siguiente: «La presentación de la declaración tributaria especial no interrumpe la prescripción de los ejercicios del IRPF, IS o IRNR a los que hubiera correspondido la renta inicialmente no declarada» (criterio núm. 13 del Informe). Nadie podrá escudarse, pues, en que no ha recurrido a la DTE por el temor a que interrumpiera la prescripción, próxima a ser ganada, de un ejercicio en el que existían otras rentas de imposible regularización mediante la DTE.

Nos hallamos ante una suerte de tributo nuevo, de carácter temporal, extraordinario, y alternativo al IRPF/IRNR/Impuesto sobre Sociedades que sirve para regularizar determinadas rentas no declaradas sujetas a esos impuestos. Aunque también puede ser útil para regularizar patrimonios prescritos pero carentes de trazabilidad. Efectivamente, el Informe de la DGT confirma (criterio núm. 4) que quien esté en condiciones de acreditar que la titularidad de bienes o derechos se remonta a ejercicios prescritos no tiene por qué regularizar ese patrimonio recurriendo a la DTE pues prescritos están. Lo estarán para la DTE pero no de cara al Modelo 720, como se verá. Para aquellos que no gozaban de esa disponibilidad de prueba no hubiera sido una solución costosa, sino todo lo contrario, seguir la vía de la DTE pues más de uno se puede haber encontrado, más tarde, padeciendo los rigores del art. 39.2 tal y como lo aplica la Agencia Tributaria, donde el instituto de la prescripción ha sido sacrificado en el altar de los intereses recaudatorios.

La utilización de la DTE determinaba que no pudieran «descubrirse» más ganancias patrimoniales no justificadas. Así, en su criterio núm. 6, el Informe de la DGT dispone que «la presentación de la declaración tributaria especial determina que la adquisición de los bienes o derechos regularizados que se habían mantenido ocultos se entienda que corresponde con rentas declaradas (el importe declarado) y por tanto no pueden tener la consideración de ganancias patrimoniales no justificadas o como renta presunta en ese mismo ejercicio o en ejercicios posteriores».

Pero cuando la DTE liga su devenir a los contornos de esa figura excluye, de raíz, muchas otras manifestaciones de renta no declarada. El Informe de la DGT ratifica que quedan extramuros de la DTE «las rentas que por su naturaleza no puedan materializarse en la adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración especial, tales como gastos incorrectamente deducidos por amortizaciones o provisiones, rentas puestas de manifiesto por correcciones valorativas, y en general cualesquiera otras rentas que estuvieran materializadas en otros bienes o derechos distintos de los declarados». En cambio, sí «se regularizaría una venta oculta o un gasto ficticio que se ha materializado en la adquisición de un bien o derecho oculto (por ejemplo, venta no declarada que se ha invertido en un inmueble oculto o un gasto ficticio que ha permitido efectuar una retirada de tesorería que se ingresa en una cuenta en el extranjero) cuando se declare el bien o derecho que corresponda a las citadas rentas no declaradas» (criterio núm. 5). En suma, se vetó regularizarse por la vía de DTE toda aquella renta que no podía reconducirse a ganancia patrimonial no justificada o a dinero.

#### 1.4. Características

La regularización se ciñe al importe de los bienes y derechos cuya tenencia no justifican las rentas declaradas (DA 1.1 y art. 3.1 Orden) de modo que el importe declarado tiene la consideración de renta declarada a los efectos de IRPF/IRNR/IS (DA 1.3). En principio, no abarcaría otras rentas no declaradas en esos impuestos que no pudieran subsumirse en una ganancia patrimonial. Y aquí surge la cuestión de si junto al capital cabe incluir los frutos derivados del mismo en el importe que es objeto de la DTE. Siendo coherentes con los rasgos y naturaleza de la ganancia patrimonial no justificada, que viene a ser la base sobre la que se levanta la DTE, la respuesta debería ser negativa. Sin embargo, el Consejo de Estado, en su Dictamen 576/12, de 24 de mayo, emitido en relación con el proyecto de la que luego fue la Orden de 31 de mayo, ya se pronunció por la solución contraria. Con esta base, finalmente, el Informe de la DGT se pronuncia, en un ejemplo relativo a una cuenta bancaria pendiente de regularizar, por incluir «en ese saldo los rendimientos generados por la cuenta y materializados en la misma. De esta manera —prosigue—, en el supuesto de un obligado tributario que ingresa en una cuenta en una entidad de crédito extranjera 5 millones de euros pro-

cedentes de una venta no declarada, y que a 31 de diciembre de 2010 tiene un saldo de 5,5 millones de euros (consecuencia de la percepción de unos intereses de 500.000 euros), deberá presentar la declaración tributaria por dicho importe (5,5 millones de euros). La regularización alcanzará a las rentas no declaradas originariamente (5 millones de euros) y a los rendimientos materializados en la cuenta (500.000 euros)».

La Orden concreta los bienes y derechos contemplados expresamente para que se acojan a la DTE, pero lo hace en los Modelos 750 y D-750 que aprueba para posibilitar tal regularización. Conforme al Modelo D-750, que es una declaración informativa, tendríamos los siguientes elementos patrimoniales:

- 1) Bienes inmuebles.
- 2) Bienes y derechos afectos a actividades económicas, excepto inmuebles.
- 3) Depósitos en c/c o de ahorro, a la vista o a plazo, cuentas financieras y otras impositiciones.
- 4) Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.
- 5) Valores representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.
- 6) Efectivo.
- 7) Restantes bienes y derechos.

En la D-750 hay que identificar y/o describir el bien o derecho, aclarando el porcentaje de titularidad que se ostenta y otros datos tales como la fecha del saldo o de la adquisición, el país en el que se encuentra y su valoración en euros. También hay que diferenciar titularidad jurídica y titularidad real.

La titularidad de tales bienes y derechos debe ostentarse desde antes de que finalice el último periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiera terminado antes del 31 de marzo de 2012, fecha en la que entró en vigor la DA 1.1. De tal manera, en el caso del IRPF, y en la mayoría de los del Impuesto sobre Sociedades, la fecha a tener en cuenta era el 31 de diciembre de 2010. En el caso del IRNR, dependía de si el no residente contaba con un establecimiento permanente, en cuyo caso se le deparaba un trato equivalente a si estuviera sujeto al Impuesto sobre Sociedades, y si operaba sin establecimiento permanente el plazo se prorrogaba hasta el cuarto trimestre de 2011. Las rentas generadas con posterioridad a estas fechas ya solo podrían ser regularizadas mediante declaraciones complementarias (art. 27 LGT).

La regla general es que se debía declarar el valor de adquisición de los bienes y derechos. Sin embargo, cuando se trataba de cantidades depositadas en entidades bancarias o crediticias, se declaraba el saldo a 31 de diciembre de 2010 o en la fecha tope a la que afectaba la regularización, si bien podía declararse el saldo de una fecha anterior si superaba al de 31 de diciembre de 2010 o al de dicha fecha tope, «siempre que la diferencia entre

ambos importes no se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración».

En caso de dinero en efectivo el valor era el importe depositado en la entidad de crédito.

En caso de que el valor de adquisición de un bien se correspondiera con rentas declaradas y no declaradas solo se podía acoger a la declaración la parte del valor correspondiente a rentas no declaradas. La DTE solo debía incluir estas últimas.

El valor declarado en la DTE era válido a efectos de IRPF, IRNR o Impuesto sobre Sociedades a partir de su declaración e ingreso<sup>11</sup>.

Los sujetos favorecidos por la DTE son los contribuyentes de los impuestos afectados. No es esta, sin embargo, una perogrullada porque cuando el art. 2.1 de la Orden se refiere en estos términos a los declarantes se alinea con el criterio de ceñir la regularización, sustancialmente, a la renta materializada en ganancias no justificadas. Queremos decir con esto que, si, por ejemplo, se hubiera admitido cualquier extensión de la regularización a los retenedores —no practicaron la retención debida o lo hicieron y se quedaron con ella— es evidente que semejante previsión se desdeciría con la decisión de limitar la regularización a aquel tipo de rentas.

La distinción entre titular real y titular jurídico cuando el declarante no reside en España no estaba en la redacción inicial de la DA 1 y solo fue incorporada cuando esa norma fue modificada por el Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, añadiendo a los cinco puntos iniciales de la misma dos más, el sexto y el séptimo. Con esa distinción se reconocía una situación extendida como es la de patrimonios fiduciarios o, por generalizar, en los que la titularidad jurídica no es coincidente con la real, como puede ser un

---

<sup>11</sup> Pero, la Orden introduce determinadas cautelas. Así, cuando el valor de adquisición es superior al normal de mercado a la fecha en la que se cumplimenta la DTE y se ingresa, en caso de que se quieran computar pérdidas o rendimientos negativos por transmisiones futuras se va a exigir que aquellas excedan la diferencia de valores. El Informe trata estas cuestiones en el criterio núm. 9 e introduce un ejemplo sencillo y clarificador a la vez: «Supongamos una persona física que adquirió un activo con rentas no declaradas por 10.000 euros (valor de mercado en el momento de presentar la declaración tributaria especial de 5.000 euros), si posteriormente lo transmite por 6.000 euros no podrá computarse una pérdida por 4.000 euros, dado que esa pérdida no excede de la diferencia de 5.000 euros, entre el valor de adquisición del elemento patrimonial (10.000 euros) y el valor normal de mercado en el momento de presentar la declaración (5.000 euros). En cambio, si transmite el bien por 3.000 euros, obtendrá una pérdida de 7.000 euros, de las que solo podrá computarse 2.000 euros, que es lo que excede dicha pérdida de la diferencia entre el valor de adquisición y el valor normal de mercado en el momento de presentar la declaración. Por el contrario, si el bien anterior se transmitiera por 15.000 euros, obtendría una ganancia de 5.000 euros, resultando a estos efectos irrelevante el valor de mercado del elemento patrimonial en el momento de la presentación de la declaración tributaria especial». El apartado 7 de la DA 1 del Real Decreto-ley 12/2012 establece en su tercer párrafo que: «Cuando sean objeto de declaración bienes o derechos cuya titularidad se corresponda parcialmente con rentas declaradas, los citados bienes o derechos mantendrán a efectos fiscales el valor que tuvieran con anterioridad a la presentación de la declaración especial». Por consiguiente —se señala en el criterio núm. 9 del Informe de la DGT—, no se produce una revalorización del valor de adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración tributaria especial cuando se trate de elementos patrimoniales obtenidos parcialmente con rentas declaradas.

*trust* cuyos beneficiarios son los verdaderos propietarios de su patrimonio. El art. 2.2 de la Orden señala que se considerarán titulares reales las «personas físicas o entidades que tengan el control de los bienes o derechos a través de entidades, o de instrumentos jurídicos o de personas jurídicas que administren o distribuyan fondos» (art. 2.2) (o sea, *trusts*, fundaciones, *partnerships*, que no tienen por que estar en paraísos fiscales).

La cuantía a ingresar (DA 1.2 y art. 5) asciende al 10 por 100 del importe a declarar, por tanto, en línea con los importes exigidos en otros países europeos.

La declaración e ingreso comporta la no exigibilidad de sanciones, intereses o recargos, dejando a un lado el debate sobre si nos hallamos ante supuestos de atipicidad sobrevenida o si debemos centrarnos en la idea de que propiamente no se está regularizando la deuda pendiente del IRPF, el IRNR o el Impuesto sobre Sociedades, sino que se paga otra cosa distinta, por más que lo ingresado tendrá la consideración de cuota en IRPF, IRNR o IS, según proceda.

Decía el art. 3.4 de la Orden: «La titularidad de los bienes o derechos, así como su fecha de adquisición, podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho». La Orden se remitía así, implícitamente, al art. 106 LGT cuando señala que en los procedimientos tributarios se aplicarán las normas sobre medios de valoración de prueba que prevén el Código Civil y la Ley de Enjuiciamiento Civil. Pero es el segundo párrafo de este precepto el que más comentarios ha suscitado cuando dice:

«En particular, tratándose de dinero en efectivo será suficiente la manifestación, a través del modelo de declaración, de ser titular del mismo con anterioridad a 31 de diciembre de 2010, o a la fecha de finalización del periodo impositivo a que se refiere el apartado 2 anterior, siempre que con carácter previo a la presentación de la declaración tributaria especial se hubiera depositado en una cuenta cuya titularidad jurídica corresponda al declarante abierta en una entidad de crédito residente en España, en otro Estado de la Unión Europea, o en un Estado integrante del Espacio Económico Europeo que haya suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, y no se trate de jurisdicciones calificadas como de alto riesgo, deficientes o no cooperativas por el Grupo de Acción Financiera Internacional».

Esta norma vino a dar la vuelta al planteamiento que había hecho la DA 1 de la DTE. Aquella norma, al plegarse a los condicionamientos que derivaban de la figura de la ganancia patrimonial no justificada, estaba optando, aun sin decirlo de forma expresa, por incentivar la regularización única o principalmente de los capitales tenidos en cuentas bancarias *off shore*. Dicho de otro modo, era mucho más fácil con el Real Decreto-ley en la mano encajar en la DTE, por ejemplo, un saldo bancario en un banco andorrano a 31 de diciembre de 2010 que el sobreprecio cobrado en efectivo por la venta de un terreno en 2008. Se había condenado al ostracismo a una porción del dinero negro de extraordinario volumen, tanto al menos como

el dinero ubicado en el exterior. Si a esto se sumaban las terribles medidas contra el fraude previstas para 2013, como era la drástica limitación para los pagos en efectivo, era casi seguro que ese dinero quedaba condenado a permanecer oculto de por vida. El cambio de criterio pudo tener origen en la desesperada situación de nuestra Hacienda Pública en aquellos años y en la necesidad perentoria de obtener ingresos de cualquier forma y en el escaso éxito que estaba teniendo la regularización.

En el plano jurídico, sin embargo, las previsiones hechas en materia de dinero en efectivo resultaron sumamente decepcionantes. Obsérvese que la norma se construye como una presunción en la que el hecho base se sustenta en los dos elementos expuestos: la presentación de la DTE, que equivale a la manifestación de que el dinero se poseía desde antes de 31 de diciembre de 2010, y su depósito en una entidad de crédito. El hecho consecuencia es que se tiene por cierto, queda probado, es «suficiente» como taxativamente dice el segundo párrafo del art. 3.4, que el dinero se poseía en aquella fecha. Es obvio que se trata de una presunción que ni es legal, pues la establece una simple orden ministerial, con lo que se contraría el art. 108.1 LGT, ni, siendo una presunción *hominis* existe «entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir [...] un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano», según demanda el art. 108.2 LGT. Es obvio que esto no es así en la especie de ficción que construye apresuradamente el art. 3.4. No tiene ninguna relación manifestar que el dinero objeto de la DTE proviene de antes de 31 de diciembre de 2010 y acompañar esta «manifestación» de un ingreso bancario con el hecho de que ese dinero verdaderamente date de aquella época. Muy al contrario, con este mecanismo si algo se propicia es que el dinero negro generado con posterioridad a la fecha tope siga engrosando la cifra objeto de la DTE permitiendo blanquear sumas ganadas hasta el día antes de que concluya el plazo para practicar la DTE. Al fin y al cabo, siempre fue más rentable tributar al 10 por 100 por la renta generada el verano de 2012 que dejar de incluirla en la base imponible del IRPF y tributar conforme a la tarifa extremadamente progresiva de dicho impuesto.

Al acercarse a esta cuestión, el Consejo de Estado ha subrayado que «el poseedor en concepto de dueño tiene a su favor la presunción legal de que posee con justo título, y no se le puede obligar a exhibirlo» (art. 448 CC). En consecuencia, el depósito del dinero hace titular de un derecho de crédito a quien antes era poseedor dominical. Semejantes argumentos no pueden ser tomados muy en serio. Pensemos en lo que pasaría si fueran extrapolados a las actuaciones investigadoras de la Inspección de los Tributos y fueran presentados ante los funcionarios públicos por parte de los sujetos sometidos a una investigación acerca del origen de las rentas que les permitieron adquirir determinados bienes.

La DGT tuvo que salir al paso de la posibilidad de que la DTE sirviera para regularizar rentas que se habían ganado con posterioridad al 31 de diciembre de 2010. De ahí que sea precisamente el criterio núm. 1 de su

Informe el que concluya diciendo que «no se podrá utilizar la declaración tributaria especial para regularizar rentas no declaradas obtenidas con posterioridad a dicha fecha». Esta toma de posición, inevitable por exigible, enlaza con la posibilidad de desarrollar actuaciones de comprobación futuras a las que alude el criterio núm. 17. Dicho criterio, por su especial interés, exige ser transcrito íntegramente:

«Se considera que no resulta procedente la comprobación aislada de la declaración tributaria especial por cuanto que la misma, a pesar de tener la naturaleza de declaración tributaria, no se presenta en cumplimiento de una obligación tributaria (en los términos del artículo 19 y siguientes de la Ley General Tributaria), ni tan siquiera de carácter informativo, sin perjuicio de que, una vez invocada la misma por el obligado tributario en el curso de un procedimiento de comprobación de una concreta obligación tributaria (concepto y periodo definidos), la Administración tributaria pueda efectuar dicha comprobación al efecto de verificar el ajuste a la realidad de lo en ella manifestado».

Obsérvese que la DGT se refiere a una comprobación «aislada» de la DTE. A nuestro modo de ver, está pensando en, pura y simplemente, una investigación sobre la DTE presentada que sirviera, por ejemplo, para exigir prueba sobre el origen en el tiempo de los fondos empleados para adquirir tal o cual bien, más allá de la que haya aportado el declarante por los medios que las normas que regulan la DTE disponen. La posición de la DGT parece firme en este punto y, en la medida en que no hace distinciones, no se refiere solo al dinero en efectivo, donde la redacción del art. 3.4 de la Orden más fácilmente podría sustentar esta especie de deber de abstención que pesaría sobre los órganos de comprobación e inspección tributaria. Lo curioso es que sustenta esta pasividad en que, en relación con la DTE, ni hay declaración tributaria que se presente en cumplimiento de una obligación tributaria «ni tan siquiera de carácter informativo», razonamiento que permite sostener que la inspección de los tributos no puede actuar frontalmente contra una DTE porque no se dan los requisitos que marca el art. 141 LGT cuando al regular las funciones de este cuerpo se refiere a la «investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias» [letra a)]. Por la misma razón, el TEAC, en las resoluciones antes citadas, niega toda posibilidad de instar la devolución de ingresos tributarios indebidos por la vía de la rectificación de las autoliquidaciones presentadas de la DTE.

En cambio, y vamos ahora a ver la segunda parte del párrafo reproducido, en el supuesto de que un obligado tributario «en el curso de un procedimiento de comprobación de una concreta obligación tributaria», con un concepto y periodo definidos, o sea, no teniendo por objeto la DTE en la que ni el concepto ni los periodos quedan definidos en el Modelo 750 ni en el D-750, invoque la DTE que, en su momento, presentó, entonces sí puede la Administración tributaria proceder a efectuar la comprobación de la misma «al efecto de verificar el ajuste a la realidad de lo en ella manifestado». Obsérvese que, en primer lugar, el giro hacia la comprobación de la DTE lo

provoca el propio obligado tributario pues es el quien la invoca, presumiblemente en su favor y para cortar la investigación a la que se encuentra sometido. En segundo lugar, aquí la labor de la Inspección sí se corresponde con las funciones que le encomienda el art. 141 LGT cuando en la letra *b*) se refiere a la «comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas». De este modo, si el obligado tributario calla la Inspección no verificará su DTE. Si él la trae a colación, pensamos que, porque le interesa, tiene que pechar, entonces, con la carga de que se compruebe que lo manifestado en ella se «ajuste a la realidad». Esta última expresión es sumamente equívoca pues, ciertamente, parece que limita la labor de verificación, por ejemplo, a cuantías, cuando no parece que encaje con los perfiles de la DTE que hemos ido conociendo someter el importe declarado a una comprobación de valores, por ejemplo. Por el contrario, y dado que la DTE tiene unos contornos de carácter temporal (rentas ganadas y ocultadas hasta una fecha determinada) y objetivo (afecta a unos determinados impuestos), más razonable parece que, en el entorno concreto que señala el criterio núm. 17, estos aspectos puedan ser objeto de comprobación. Así se podría investigar el IRPF de 2011 de un sujeto y cuando este invoca la DTE descubrir que en la misma está no solo la renta que no declaró en 2010 sino también la de 2011<sup>12</sup>.

Difícilmente puede obtenerse un compromiso más explícito por parte de la Administración tributaria de que no se investigarán las DTE que se presenten. Nadie puede pretender que se elabore una suerte de censo de declarantes de la DTE y que se les excluya de cualquier comprobación futura. Eso sí sería un trato desigual, injustificado y arbitrario en relación con el resto de los contribuyentes.

El art. 7 de la Orden proclama el carácter reservado de la declaración tributaria especial conforme al art. 95 LGT, cuando ello, expresamente, impide que eluda su utilización por parte de jueces y tribunales, y también por el SEPBLAC [art. 95.1 LGT, letras *a*) e *i*)].

El procedimiento de declaración e ingreso consiste en la presentación telemática, exclusivamente, del Modelo 750 de autoliquidación e ingreso (el mismo día debe hacerse la transmisión telemática y el ingreso) junto con la documentación adicional que se estime conveniente a presentar en el Registro Electrónico de la AEAT. No se contempla aplazar o fraccionar el pago. El pago, obsérvese, no extingue la deuda, sino que es presupuesto de regularización.

---

<sup>12</sup> Los condicionamientos que constan en el criterio núm. 17 limitan las actuaciones de comprobación en casos en los que parecerían igualmente justificados. Es el caso, por ejemplo, de un sujeto que, por ser menor de edad, tradicionalmente carece de fuente de rentas. De tal modo, todo apunta a que si en su nombre se presenta una DTE es que alguien le ha donado el dinero que regulariza en cuyo caso hay que rechazar la vía utilizada y procurar la aplicación correcta de la tributación en el seno del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Ahora bien, tal y como está expresado el criterio núm. 17 no está claro si la Administración podría llegar por esta vía desde las indagaciones en sede del donatario o, en su caso, del hipotético donante, si es que se le encuentra.

El Modelo 750 se ha de acompañar del Modelo D-750 de relación de bienes y derechos. Puede presentarlos el representante o directamente el obligado tributario siempre que con carácter previo a la presentación tenga NIF y esté de alta en el Censo de Obligados Tributarios.

## **2. LA DECLARACIÓN DE BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO**

Una de las principales razones para regularizar mediante la DTE en 2012 era que a principios de 2013 entraba en vigor la obligación de informar a Hacienda sobre los bienes y derechos que los españoles poseen en el extranjero. Dicha obligación, prevista en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, tenía que hacerse efectiva a partir del 1 de febrero de 2013, contando para su cumplimiento con los meses de febrero, marzo y abril de 2013. En años venideros se avanzaba su exigencia al mes de enero abarcando el plazo de cumplimentación el primer trimestre natural de cada año. Es obvio que si la Agencia Tributaria iba a tener conocimiento del patrimonio oculto allende nuestras fronteras a partir de 2013 era conveniente aprovechar la oportunidad de regularizar en 2012. Pero la previsión de que Hacienda iba a acceder a dicha información venía fundamentada en un severo régimen sancionador y en consecuencias sumamente negativas que se abatirían sobre el incumplidor de esta nueva obligación tributaria.

### **2.1. Fuentes**

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, aprueba la nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, mediante una nueva DA 18 que se añade a la LGT. Reforma, también, el régimen de las ganancias patrimoniales no justificadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) así como de la presunción de obtención de rentas en el Impuesto sobre Sociedades (IS). Además, en su DA 1 dictamina el régimen sancionador correspondiente a unas y otras y aclara, en la DA 2, la imputación temporal también de las ganancias de patrimonio no justificadas, así como de las rentas presuntas.

Por su parte, el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, introdujo los pertinentes cambios en el Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria (RGGIT) al objeto de dar cabida a la regulación reglamentaria de la obligación de información acerca de determinados bienes y derechos en el extranjero<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> Existe la previsión del Gobierno de que se modifique la DA 18 de la LGT para ampliar la obligación de informar de modo que abarcaría la «Información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o

Lo hizo mediante la aprobación de los nuevos arts. 42 bis<sup>14</sup>, 42 ter<sup>15</sup> y 54 bis<sup>16</sup>.

autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales» [Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del Consejo, de 10 de octubre, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias].

<sup>14</sup> Art. 42 bis. Obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero.

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

Dicha obligación también se extiende a quienes hayan sido titulares, representantes, autorizados, o beneficiarios de las citadas cuentas, o hayan tenido poderes de disposición sobre las mismas, o hayan sido titulares reales en cualquier momento del año al que se refiera la declaración.

A estos efectos, se entenderá por titular real quien tenga dicha consideración de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, respecto de cuentas a nombre de las personas o instrumentos a que se refiere el citado apartado 2, cuando estos tengan su residencia o se encuentren constituidos en el extranjero.

2. La información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá:

a) La razón social o denominación completa de la entidad bancaria o de crédito así como su domicilio.

b) La identificación completa de las cuentas.

c) La fecha de apertura o cancelación, o, en su caso, las fechas de concesión y revocación de la autorización.

d) Los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año.

La información a suministrar se referirá a cuentas corrientes, de ahorro, imposiciones a plazo, cuentas de crédito y cualesquiera otras cuentas o depósitos dinerarios con independencia de la modalidad o denominación que adopten, aunque no exista retribución.

3. La información sobre saldos a 31 de diciembre y saldo medio correspondiente al último trimestre deberá ser suministrada por quien tuviese la condición de titular, representante, autorizado o beneficiario o tenga poderes de disposición sobre las citadas cuentas o la consideración de titular real a esa fecha.

El resto de titulares, representantes, autorizados, beneficiarios, personas con poderes de disposición o titulares reales deberán indicar el saldo de la cuenta en la fecha en la que dejaron de tener tal condición.

4. La obligación de información prevista en este artículo no resultará de aplicación respecto de las siguientes cuentas:

a) Aquellas de las que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado, por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) Aquellas de las que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registradas en su contabilidad de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.

c) Aquellas de las que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, registradas en dicha documentación contable de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.

(Vid. nota 15 en página siguiente y nota 16 en página 31)

## Finalmente, la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, aprobó el Modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extran-

d) Aquellas de las que sean titulares personas físicas, jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, abiertas en establecimientos en el extranjero de entidades de crédito domiciliadas en España, que deban ser objeto de declaración por dichas entidades conforme a lo previsto en el artículo 37 de este Reglamento, siempre que hubieran podido ser declaradas conforme a la normativa del país donde esté situada la cuenta.

e) No existirá obligación de informar sobre ninguna cuenta cuando los saldos a 31 de diciembre a los que se refiere el apartado 2.d) no superen, conjuntamente, los 50.000 euros, y la misma circunstancia concurra en relación con los saldos medios a que se refiere el mismo apartado. En caso de superarse cualquiera de dichos límites conjuntos deberá informarse sobre todas las cuentas.

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

La presentación de la declaración en los años sucesivos solo será obligatoria cuando cualquiera de los saldos conjuntos a que se refiere el apartado 4.e) hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto de los que determinaron la presentación de la última declaración.

En todo caso será obligatoria la presentación de la declaración en los supuestos previstos en el último párrafo del apartado 3 respecto de las cuentas a las que el mismo se refiere.

Mediante orden ministerial se aprobará el correspondiente modelo de declaración.

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

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

<sup>15</sup> Art. 42 ter. Obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero.

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

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

La declaración informativa contendrá los siguientes datos:

a) Razón social o denominación completa de la entidad jurídica, del tercero cesionario o identificación del instrumento o relación jurídica, según corresponda, así como su domicilio.

b) Saldo a 31 de diciembre de cada año, de los valores y derechos representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas.

La información comprenderá el número y clase de acciones y participaciones de las que se sea titular, así como su valor.

c) Saldo a 31 de diciembre de los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.

La información comprenderá el número y clase de valores de los que se sea titular, así como su valor.

d) Saldo a 31 de diciembre de los valores aportados al instrumento jurídico correspondiente.

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

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

2. Los obligados tributarios a que se refiere el apartado anterior deberán suministrar a la Administración tributaria información, mediante la presentación de una declaración anual, de las acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero de las que sean titulares o respecto de las que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

La información comprenderá la razón social o denominación completa de la institución de inversión colectiva y su domicilio, así como el número y clase de acciones y participaciones y, en su caso, compartimiento al que pertenezcan, así como su valor liquidativo a 31 de diciembre.

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

3. Los obligados tributarios a que se refiere el apartado primero de este artículo deberán suministrar a la Administración tributaria información mediante una declaración anual sobre:

a) Los seguros de vida o invalidez de los que resulten tomadores a 31 de diciembre de cada año cuando la entidad aseguradora se encuentre situada en el extranjero, con indicación de su valor de rescate a dicha fecha.

b) Las rentas temporales o vitalicias de las que sean beneficiarios a 31 de diciembre, como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, de derechos de contenido económico o de bienes muebles o inmuebles, a entidades situadas en el extranjero, con indicación de su valor de capitalización a dicha fecha.

En los casos señalados en los párrafos a) y b) anteriores, se deberá identificar a la entidad aseguradora indicando la razón social o denominación completa y su domicilio.

4. La obligación de información prevista en este artículo no resultará exigible en los siguientes supuestos:

a) Cuando el obligado tributario sea una de las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) Cuando el obligado tributario sea una persona jurídica o entidad residente en territorio español o cuando sea un establecimiento permanente en España de no residentes, que tengan registrados en su contabilidad de forma individualizada los valores, derechos, seguros y rentas a que se refiere este artículo.

c) Cuando los valores a los que se refieren cada uno de los apartados 1.b), 1.c) y 1.d), el valor liquidativo a que se refiere el apartado 2, el valor de rescate a que se refiere el apartado 3.a) y el valor de capitalización señalado en el apartado 3.b), no superen, conjuntamente, el importe de 50.000 euros. En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los títulos, activos, valores, derechos, seguros o rentas.

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

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

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

Mediante orden ministerial se aprobará el correspondiente modelo de declaración.

6. Las valoraciones a que se refieren los distintos apartados de este artículo deberán suministrarse calculadas conforme a las reglas establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

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

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

a) En el apartado 1.b), por cada clase de acción y participación.

jero y determina el lugar, forma, plazo y procedimiento para su presentación<sup>17</sup>.

Todo este amplio entramado normativo alumbró un régimen jurídico complejo, disperso y contradictorio, que ha suscitado numerosas polémicas. Algunas de ellas reviven con cierto carácter periódico, a cada inicio de año, cuando procede cumplimentar la declaración informativa correspondiente al Modelo 720. Otras cuestiones permanecen durmientes a la espera de ser estimuladas por las repercusiones prácticas que pueda llevar aparejado que alguien algún día haya de confrontar ante Hacienda lo que hizo, o lo que en su momento dejó de hacer. Precisamente una pregunta que permanece sin respuesta oficial, en estos momentos, es si cabe subsanar las terribles consecuencias que acarrea no haber presentado ni la DTE ni la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero mediante el mecanismo de regularización voluntaria extemporánea tradicional que recoge el art. 27 de la Ley General Tributaria (LGT).

Otorgar una respuesta razonada y razonable a este interrogante pasa por analizar hasta qué punto determinados preceptos de la Ley del IRPF y del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) redactados por la Ley 7/2012 no se erigen en una barrera insalvable.

Pero antes de entrar en ese análisis vamos a dibujar sintéticamente el contenido del Modelo 720, la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, una declaración informativa por suministro llamada a tener un impacto espectacular en el Derecho tributario español.

## 2.2. Contenido

Se trata de informar a la Administración tributaria sobre cuentas bancarias, títulos y valores, y bienes inmuebles y derechos reales sobre los mis-

- b) En el apartado 1.c), por cada clase de valor.
- c) En el apartado 1.d), por cada clase de valor.
- d) En el apartado 2, por cada clase de acción y participación.
- e) En el apartado 3.a), por cada seguro de vida.
- f) En el apartado 3.b), por cada renta temporal o vitalicia.

También tendrá la consideración de dato cada uno de los saldos a que se refieren el último párrafo del apartado 1, por cada clase de valor, y el último párrafo del apartado 2, por cada clase de acción y participación».

<sup>16</sup> Art. 54 bis. Obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

«1. Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, vendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a los bienes inmuebles o a derechos sobre bienes inmuebles, situados en el extranjero, de los que sean titulares o respecto de los que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, a 31 de diciembre de cada año.

2. La declaración informativa contendrá los siguientes datos:

Ejemplar destinado para la acreditación del autor. Prohibido su uso comercial o cualquier otro que *(Vide nota 7 en página 33)*

a) Identificación del inmueble con especificación, sucinta, de su tipología, según se determine en la correspondiente orden ministerial.

b) Situación del inmueble: país o territorio en que se encuentre situado, localidad, calle y número.

c) Fecha de adquisición.

d) Valor de adquisición.

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

4. En caso de titularidad de derechos reales de uso o disfrute y nuda propiedad sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, además de la información señalada en los párrafos *a)* y *b)* del apartado 2, deberá indicarse la fecha de adquisición de dicha titularidad y su valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

5. La obligación de información regulada en este artículo también se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real del inmueble o derecho conforme a lo indicado en el apartado 1, en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiera perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, además de los datos a que se refiere el apartado 2, la declaración informativa deberá incorporar el valor de transmisión del inmueble o derecho y la fecha de esta.

6. La obligación de información prevista en este artículo no resultará de aplicación respecto de los siguientes inmuebles o derechos sobre bienes inmuebles, situados en el extranjero:

a) Aquellos de los que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) Aquellos de los que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registrados en su contabilidad de forma individualizada y suficientemente identificados.

c) Aquellos de los que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, registrados en dicha documentación contable de forma individualizada y suficientemente identificados.

d) No existirá obligación de informar sobre ningún inmueble o derecho sobre bien inmueble cuando los valores a que se refieren los apartados 2.d), 3 y 4 no superasen, conjuntamente, los 50.000 euros. En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles.

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

La presentación de la declaración en los años sucesivos solo será obligatoria cuando el valor conjunto establecido en el apartado 6.d) hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto del que determinó la presentación de la última declaración.

En todo caso será obligatoria la presentación de la declaración en los supuestos previstos en el apartado 5, respecto de los inmuebles o derechos respecto de los que se hubiese extinguido la titularidad a 31 de diciembre.

Mediante orden ministerial se aprobará el correspondiente modelo de declaración.

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

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

a) Cada fecha y valor a que se refieren los párrafos *c)* y *d)* del apartado 2 en relación con cada uno de los inmuebles.

b) Cada fecha y valor a que se refiere el apartado 3, en relación con cada uno de los derechos.

c) Cada fecha y valor a que se refiere el apartado 4, en relación con cada uno de los derechos.

d) Cada fecha y valor de transmisión a que se refiere el apartado 5, en relación con cada uno de los inmuebles».

mos de los que se sea titular, o se guarde una determinada relación con los mismos, conforme a una serie de requisitos. En realidad, son tres las obligaciones de información independientes pero que confluyen en la presentación del mismo Modelo 720 y reúnen muchísimas características comunes.

Esta obligación es exigible aunque se haya presentado la autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, la regularización que pueda haberse hecho antes mediante la DTE o por la vía de declaraciones complementarias, o cualquier otra declaración en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

La obligación de informar se hace recaer sobre sujetos residentes, establecimientos permanentes y entes de los regulados en el art. 35.4 de la LGT que sean «titulares reales», conforme al significado que este término tiene en la legislación de blanqueo (art. 4.2 Ley 10/2010). Afecta a titulares, representantes, autorizados, beneficiarios o con poder de disposición a 31 de diciembre de cada año o en cualquier momento del año al que se refiere la declaración.

La obligación debe cumplirse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente al de la información que se deba suministrar<sup>17</sup>. Puede prescindirse de reiterarla en años sucesivos si no ha habido cambios en el saldo o valor, o nuevos bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, y no se han incrementado aquellos en más de 20.000 euros. Hay una excepción: el titular real sí debe presentar la declaración cuando se hubiese extinguido su titularidad a 31 de diciembre. Igualmente, quien hubiera sido titular de un inmueble durante el año debiendo consignar el valor de transmisión y la fecha.

La obligación de informar concierne a las cuentas corrientes, de ahorro, impositivas, etc.; a valores, seguros de vida o invalidez, rentas temporales o vitalicias; inmuebles o derechos reales de uso y disfrute sobre los mismos, nuda propiedad, etc. La concreción de estos extremos y de muchos otros de la regulación se encuentra en el desarrollo reglamentario que se ha efectuado introduciendo varios preceptos en el Reglamento General de Gestión e Inspección, que, dada su relevancia, han sido reproducidos en notas a pie de página. Para cada una de las clases de elementos patrimoniales se detalla el conjunto de datos que deben ser declarados y que, por lo general, implican una exhaustiva labor de identificación de tales elementos, de su antigüedad y de su valor o saldo a 31 de diciembre de cada año, o del último trimestre.

Básicamente, el contenido de la información comprende los siguientes extremos:

— En caso de *c/c*, de ahorro, impositivas, etc., aunque no generen retribución:

---

<sup>17</sup> La orden fue declarada conforme a Derecho por la SAN de 24 de febrero de 2014 (núm. 128/2013) al no contener otras determinaciones que las ya previstas en normas de rango superior.

<sup>18</sup> Salvo el año inicial: del 1 de enero al 30 de abril de 2013, conforme a la DA del Real Decreto 1715/12, de 28 de diciembre.

- 1) Razón social o denominación entidad de crédito y domicilio.
- 2) Identificación completa de la cuenta.
- 3) Fecha apertura o cancelación + fecha concesión/revocación autorización.
- 4) Saldo a 31 de diciembre y saldo medio último trimestre.

— En caso de valores de los que se es —o se ha sido durante el año— titular real conforme a la Ley 4/2010 (valores o derechos representativos de la participación en entidades, de la cesión a terceros de capitales propios, de los aportados para su gestión a *trusts* o fideicomisos):

- 1) Razón social o denominación de la entidad jurídica y su domicilio.
- 2) Saldo a 31 de diciembre de valores y derechos representativos de los capitales cedidos (valor, número y clase).
- 3) Saldo a 31 de diciembre de los valores aportados al instrumento jurídico (valor, número y clase).

También hay que informar sobre:

— Seguros de vida o invalidez de las que se es tomador a 31 de diciembre cuando la entidad aseguradora está en el extranjero.

— Rentas temporales o vitalicias de las que se es beneficiario a 31 de diciembre cuando la entidad está en el extranjero, indicando valor de capitalización a esa fecha.

En ambos casos hay que identificar la entidad y su domicilio.

— En caso de inmuebles hay que informar sobre:

- Identificación inmueble.
- Situación del inmueble (país, localidad, calle, núm.).
- Fecha de adquisición.
- Valor de adquisición.
- Fecha de adquisición de derechos en caso de multipropiedad.

— En caso de derechos sobre inmuebles o derechos reales de uso o disfrute y nuda propiedad:

- Identificación inmueble.
- Situación del inmueble (país, localidad, calle, núm.).
- Fecha de adquisición del derecho.
- Valor del mismo a 31 de diciembre conforme a reglas de valoración del Impuesto sobre el Patrimonio.

Existen determinados supuestos excluidos de la obligación de información:

- 1) Las entidades exentas en el Impuesto sobre Sociedades.
- 2) Las cuentas, valores o inmuebles que ya están identificadas en la contabilidad de personas jurídicas.

3) Cuentas de las que ya informan a Hacienda las entidades de crédito conforme a los arts. 37 y ss. del Reglamento de Gestión e Inspección.

4) Cuentas que tienen saldo medio del cuarto trimestre o a 31 de diciembre inferior a 50.000 euros; así como los valores, o valor liquidativo, o valor de rescate, o valor de capitalización, o valores de inmuebles o derechos sobre los mismos, que no superen, individualmente considerados, dicho importe.

5) Las personas físicas que desarrollen actividad económica y lleven la contabilidad conforme al Código de Comercio y hayan registrado los inmuebles y derechos sobre los mismos individual y suficientemente.

El régimen sancionador encargado de amedrentar a los posibles incumplidores consiste, primeramente, en calificar como infracción muy grave la no presentación en tiempo y forma o la presentación incompleta, inexacta o con datos falsos de la declaración informativa. Y, en segundo lugar, en unas sanciones pecuniarias exorbitantes: multas de 5.000 euros por cada dato omitido o de 10.000 euros por cada conjunto de datos y siempre con un importe mínimo de 10.000 euros. Estas sanciones pueden rebajarse si la presentación de la declaración se hace fuera de plazo sin requerimiento previo.

Como medio de presión extremo, se procede a reformar las leyes del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades con el objeto de que cuando se descubra uno de estos elementos patrimoniales que debía haber sido declarado en el Modelo 720 y no se hizo, se considere la existencia de una ganancia patrimonial no justificada con un régimen agravado previéndose su integración en el periodo no prescrito más antiguo salvo que se acredite que las rentas se declararon o que las rentas no declaradas provienen de periodos «respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este impuesto». Semejante mecanismo recurre burdamente a la imprescriptibilidad de la renta tributable como fórmula coactiva lo que equivale, en la práctica, a poner en el mismo nivel de desvalor a una infracción administrativa como esta con los delitos de lesa humanidad. Pero hay evidentes diferencias entre estos y la defraudación fiscal, máxime cuando esta no es delito y no digamos si, además, como sucede con el resto de ganancias patrimoniales, se puede demostrar su antigüedad en el tiempo y, por consiguiente, la prescripción de la pretensión de la Hacienda Pública.

Por último, se dispone que, en los casos a los que nos referimos en el párrafo anterior, se aprecie siempre infracción muy grave y se sancione con multa del 150 por 100.

Todos estos extremos constituyen el núcleo principal de este trabajo. Vamos a abordarlos ya.



## CAPÍTULO II

# **ANÁLISIS CRÍTICO DE LA GANANCIA PATRIMONIAL NO JUSTIFICADA PREVISTA EN EL ART. 39.2 DE LA LIRPF Y EN EL ART. 121.6 LIS**

La Ley 7/2012 es la ley «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». La Ley 7/2012 introdujo, por un lado, la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y, por otro lado, a modo de consecuencias negativas que debía afrontar quien debiendo cumplir aquella obligación no lo hiciera, dispuso unos cambios en las regulaciones que en sede de IRPF y de IS ya existían sobre ganancias de patrimonio no justificadas.

De lo primero, la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, ya nos hemos ocupado. Entremos, pues, en el segundo bloque temático enunciado.

La reforma aludida de las leyes de IRPF e IS, se hizo añadiendo un nuevo apartado, el segundo, al art. 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF), y un nuevo apartado, el sexto, al art. 134 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:

«1. Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto» (art. 39 LIRPF).

«6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el sujeto pasivo acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de sujeto pasivo de este Impuesto» (art. 134 LIS).

En la actualidad, desde que el Impuesto sobre Sociedades se rige por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, el precepto de esa norma que regula esta materia es el art. 121.6, por lo demás, casi exacto al que acabamos de transcribir.

La intención de la Ley 7/2012 al modificar esos preceptos la palpamos en el apartado III de su Exposición de Motivos:

«En conexión con lo apuntado más arriba en relación con la globalización de la actividad económica y la necesidad de obtener información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y como complemento necesario de la misma, se introduce una modificación de las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, para regular la incidencia que en el ámbito de las ganancias de patrimonio no justificadas y de la presunción de obtención de rentas, respectivamente, pueda tener la no presentación en plazo de tal obligación de información, introduciéndose, además, una infracción específica, con un agravamiento de las sanciones, para estos casos en los que los obligados tributarios no consignaron en sus autoliquidaciones las rentas que son objeto de regularización como ganancias patrimoniales no justificadas o presuntamente obtenidas».

Vamos a analizar esos dos preceptos y los compararemos con las previsiones generales que en el art. 39.1 LIRPF se hace para las ganancias patri-

moniales no justificadas y en el art. 121 LIS, apartados 1 a 5, se hace con la presunción de rentas. En realidad, el examen de ambos preceptos puede hacerse conjuntamente, al menos a los efectos de lo que aquí conviene resaltar.

De tal manera, procede recordar los aspectos esenciales de esa figura, las ganancias patrimoniales no justificadas.

## 1. RASGOS CARACTERÍSTICOS DE LAS GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS

### 1.1. Las ganancias patrimoniales como técnica presuntiva a disposición de la Administración que actúa como cláusula de cierre del sistema

«Los incrementos no justificadas de patrimonio son una institución jurídica en virtud de la cual se da el tratamiento de renta gravable en el IRPF (y, en su caso, en el IS) a los elementos patrimoniales poseídos por el contribuyente que no se corresponden con las fuentes de financiación aparentemente disponibles para adquirir tales bienes»<sup>1</sup>.

La doctrina mayoritaria<sup>2</sup> considera que se trata de una técnica presuntiva que libera a la Administración de la carga de la prueba en la demostración de la realización del hecho imponible:

«Los incrementos no justificadas no son renta, sino presunción de renta: si fuera de otro modo el contribuyente solo podría oponerse al cómputo de esa renta gravable demostrando que no se ha producido, esto es, que no ha habido adquisición onerosa, que esta no ha sido desproporcionada con lo declarado, que los bienes se habían declarado o que no existía obligación de declararlos. Pero el contribuyente puede hacer algo más: por ejemplo, demostrar que los bienes ocultos no han sido adquiridos en ese periodo impositivo, sino que ya se poseían antes, es decir, demostrar que no proceden de la renta del periodo, entendiéndose por renta las afluencias de bienes o riqueza»<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Eugenio SIMÓN ACOSTA, «Los incrementos no justificadas de patrimonio», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Pamplona, Aranzadi, 1997, p. 13.

<sup>2</sup> Así opinan, entre muchos otros, Fernando PÉREZ ROYO, «Los delitos contra la Hacienda Pública: opciones de política legislativa en su regulación y cuestiones sobre su aplicación», Ponencia española al tema «La criminalidad de las infracciones tributarias», XIX Jornadas Latino americanas de Derecho Tributario, Lisboa, octubre de 1998, p. 28; MARTÍN QUERALT, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Civitas, 1983, pp. 266 y 267; HERRERA MOLINA y CHICO DE LA CÁMARA, «Los incrementos no justificadas de patrimonio: componente imponible presunto del Impuesto sobre la Renta», *Civitas. REDF*, núm. 81, pp. 18, 23 y 24; FALCÓN y TELLA, «Comentario de jurisprudencia», *Civitas. REDF*, núm. 79, p. 507; JIMÉNEZ COMPAIRE, *Los incrementos no justificadas de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Marcial Pons, 1996, pp. 64 y ss.; Antonio José SÁNCHEZ PINO, «Los incrementos no justificadas de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Estudios Financieros*, núm. 142, 1995, p. 8; Luis Alberto MALVAREZ PASCUAL y Pilar MARTÍN ZAMORA, *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen general*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 1998, pp. 894 y 895; y NAVAS VÁZQUEZ, «Impuesto sobre Sociedades», en GARCÍA AÑOVAROS (dir.), *Manual del sistema tributario español*, Madrid, Civitas, 1995, p. 251.

<sup>3</sup> SIMÓN ACOSTA, *op. cit.*, p. 25.

De hecho, el art. 6 de la LIRPF, cuando enumera los componentes de la renta del contribuyente se refiere a los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital, los rendimientos de las actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta. No menciona, sin embargo, las ganancias de patrimonio no justificadas, porque no son una clase de renta.

Lo mismo puede decirse en el estricto marco del IS: «En realidad no hay incremento de patrimonio. El sujeto pasivo antes y después de que la Administración Tributaria conozca la existencia de elementos patrimoniales no reflejados en contabilidad tiene la misma composición de patrimonio. Estamos ante una presunción, cuyo hecho base es la existencia de un activo no contabilizado, y el hecho consecuencia es que tal elemento ha sido financiado con beneficios no contabilizados»<sup>4</sup>.

Así lo confirma el art. 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>5</sup>:

«Artículo 121. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas.

1. Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.

La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición.

2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del contribuyente cuando este ostente la posesión sobre ellos.

3. Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo.

La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de esta o, si no fuera posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente deudas inexistentes.

5. El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros.

6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no

---

<sup>4</sup> Eduardo SANZ GADEA, «Impuesto sobre Sociedades», t. I, Centro de Estudios Financieros, 2.ª ed., 1988, p. 764. Estamos, en palabras de Magín PONT MESTRES, «ante un mandato configurador de una presunción» («Los incrementos de patrimonio y la prescripción en el Impuesto sobre Sociedades», *Cuadernos Civitas*, Madrid, 1992, p. 188).

<sup>5</sup> En nuestra exposición seguiremos refiriéndonos al art. 134.6 del TRLIS a la hora de tratar de la presunción de rentas en el IS aun siendo conocedores de que ahora ese precepto es el art. 121 en la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades, de igual contenido que aquel otro. A veces, la cita del art. 39.2 LIRPF implícitamente abarcará la del art. 121 LIS, dada su similitud.

prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el contribuyente no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto de la obligación de información a que se refiere la Disposición adicional decimoctava de la Ley General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente de este Impuesto.

7. El valor de los elementos patrimoniales a que se refieren los apartados 1 y 6, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales».

Queda igualmente claro que la finalidad de la presunción es tener por descubierta renta no declarada cuyo conocimiento se tiene, con posterioridad al momento de su generación, al aflorar la renta, aunque materializada en elementos patrimoniales o por corresponderse con deudas inexistentes reflejadas en la contabilidad:

«La falta de correlación entre los rendimientos explícitos y las cantidades manejadas en adquisiciones a título oneroso de bienes muebles e inmuebles e incluso alguna operación financiera, constituyó el supuesto de hecho del que resultaba correcto inducir la existencia de otros ingresos cuyo reflejo inmediato era el incremento patrimonial observado. Tal conclusión, que guarda un enlace preciso y directo con su base de partida, según las reglas del criterio humano, normalmente obra de la experiencia, tiene el alcance de una presunción *iuris tantum*, cuya eficacia aquí y ahora consiste en dispensar de toda prueba sobre el tema a la Administración pública e invertir la carga probatoria» (Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 1986).

«El hecho base consiste sencillamente en la existencia de una ganancia patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas. Este hecho base debe ser probado por la Administración por los medios ordinarios de prueba sin que respecto del mismo exista presunción legal alguna.

Probado que existe un incremento no justificado de patrimonio, la Administración no podría normalmente descubrir qué rendimientos o plusvalías de enajenación se habían ocultado, ni tampoco, cuándo se produjeron tales ocultaciones, por ello la Ley deduce de tal hecho base, mediante presunciones legales, dos hechos consecuencia, uno sustantivo y otro temporal.

El sustantivo aparece regulado en el artículo 90 del Reglamento [...]. He aquí la primera presunción. Probado el hecho base, el hecho consecuencia presunto es que el valor del incremento patrimonial no justificado, es renta gravable ocultada.

La segunda presunción resuelve las dificultades probatorias de naturaleza temporal, y contesta la pregunta de «cuándo se han ocultado las rentas?» (Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1996)<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> La cita de jurisprudencia puede ampliarse muy considerablemente:

«Si toda presunción parte de un hecho cierto —indicio o base— del que se infiere otro hecho —hecho presunto o hecho consecuencia— por medio de un razonamiento construido conforme a la lógica de las reglas de la experiencia, en el caso de las presunciones legales, como las que examinamos, el

Ejemplar destinado para la acreditación del autor. Prohibido su uso comercial o cualquier otro que no sea el específico.

Tan ventajoso instrumento permite a la Administración otorgar una calificación específica —ganancia de patrimonio no justificada— a la renta de ayer que se ha concretado, hoy, en un elemento patrimonial determinado. Nos hallamos ante rentas del contribuyente en su momento no declaradas que, al materializarse en bienes y derechos, adquieren una determinada concreción patrimonial. En consecuencia, en un momento cronológicamente posterior, se identifican por su resultado: por «la plasmación patrimonial en bienes o derechos de esas rentas generadas y ocultadas»<sup>7</sup>.

Tal y como ha dicho el TEAC, «la institución jurídica de los incrementos de patrimonio se establece como un elemento esencial de cierre que trata de evitar en lo posible que ciertas rentas ocultadas al Fisco escapen de tributación, gravándolas cuando se manifiestan o afloran» (Resolución de 8 de septiembre de 1993).

## 1.2. Las ganancias de patrimonio no justificadas como una clase más de renta

Existe un sector de la doctrina, minoritario, que considera los incrementos no justificados de patrimonio como una clase de renta. Entre sus apoyos

---

supuesto de hecho que viene a recoger la norma, esto es, la obtención y ocultación de rentas imponibles, en un determinado periodo de tiempo, no ha quedado acreditado. No obstante ello, es el propio legislador quien presume la existencia de este supuesto de hecho cuando se demuestra la concurrencia de otro: la existencia de incrementos patrimoniales cuya financiación no aparezca justificada con la renta declarada por el contribuyente.

Los incrementos no justificados de patrimonio constituyen, pues, el hecho cierto, base o indicio. Probado este indicio, el legislador libera a la Administración de demostrar que efectivamente, en ese tiempo, se han obtenido rentas gravables que no se han declarado a Hacienda» (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de noviembre de 1999).

«Como resulta de su propio tenor, dicho precepto establece una presunción legal *iuris tantum* en cuanto que de un hecho previo justificado [...] extrae una conclusión jurídica [...], que se basa en un juicio de razonable probabilidad y que admite prueba en contra, de manera que si el sujeto pasivo demuestra que tal incremento contaba con justificación o ya había tenido la consideración de renta y había sido gravado, dicha conclusión queda sin efecto y el incremento no queda sujeto a tributación» (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Santa Cruz de Tenerife, de 19 de mayo de 1995).

«En estos preceptos se establece una presunción *iuris tantum* de incremento patrimonial, que puede ser desvirtuada, mediante prueba en contrario, conforme a lo dispuesto en el art. 118 de la LGT, correspondiendo la carga de la prueba al sujeto pasivo, art. 114, quien deberá probar los hechos constitutivos de la pretensión que ejercita» (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 27 de abril de 1993).

«El incremento no justificado de patrimonio es un instituto jurídico que se basa en una presunción *iuris tantum* originada en el estado de origen y aplicación de los fondos del sujeto pasivo» (Resolución del TEAC de 13 de enero de 1993).

«La eficacia de tal calificación consiste en dispensar de toda prueba sobre el tema a la Administración pública e invertir la carga probatoria, según lo califica el Código Civil en su art. 1215; y en ese mismo sentido se ha pronunciado reiteradamente este TEAC (v. gr. Resoluciones de 16 de mayo de 1989 o de 7 de junio de 1994)» (Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 1994 y también TEAC de 20 de julio de 1994).

<sup>7</sup> L. M. ALONSO GONZÁLEZ, «Las ganancias patrimoniales no justificadas y la lucha contra el fraude fiscal», en C. GARCÍA NOVOA y A. LÓPEZ DÍAZ, *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, 2000, p. 15. *Vid.* también del mismo autor, «La consideración de los pasivos ficticios como incremento de patrimonio no justificados en el Impuesto sobre Sociedades», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 56, 2002.

cuentan con la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 1992, en materia de IRPF, en la que se afirma lo siguiente:

«El legislador ha decidido que estos incrementos forman parte de la configuración legal de renta a los efectos del impuesto que la grava del mismo modo que ha decidido [...] que no tengan la consideración de renta los premios de la Lotería Nacional o de la Organización Nacional de Ciegos».

«La postura del Tribunal Supremo —critican Herrera Molina y Chico de la Cámara— solo sería coherente si el mecanismo legal no admitiese prueba en contrario, es decir, si estuviésemos ante una presunción absoluta que considerase renta cualquier elemento patrimonial no declarado, aunque se demostrase su procedencia de rendimientos no sujetos al IRPF. Pero en tal supuesto estaríamos ante una ficción jurídica irracional, contraria a los principios de nuestra Norma Suprema»<sup>8</sup>.

Por tanto, «frente a esta interpretación puede oponerse un argumento sencillo: el sujeto pasivo puede oponerse a la aplicación de la norma demostrando que la adquisición onerosa o el patrimonio oculto no son renta, sino que tienen un origen distinto. De aquí se deduce que estamos ante una presunción que admite prueba en contrario»<sup>9</sup>.

En consecuencia, incluso si se admitiera que las ganancias patrimoniales no justificadas son una clase de renta habría que aceptar que, si se demuestra que tras ellas se encuentran otra clase de rentas sometidas al impuesto (rentas del capital, del trabajo, de las actividades empresariales) —pese a no haber sido declaradas— dejarían de tributar conforme a tales ganancias no justificadas y pasarían a hacerlo en función de su naturaleza (como rentas del capital, rentas de actividades económicas, etc.). Precisamente la posibilidad de probar esto pone al descubierto que no hay tal clase de renta sino solo un método de detección de rentas ocultadas.

### **1.3. Conclusión: la relevancia de la prueba del origen en el tiempo de las rentas, así como de su naturaleza**

Si nos mantenemos en la consideración de los incrementos no justificados como técnica presuntiva concluiremos que, en definitiva, la destrucción de la presunción de las ganancias no justificadas de patrimonio se reduce a un tema de prueba:

«Con la expresión incremento no justificado de patrimonio no podemos referirnos al hecho presunto, esto es, la renta obtenida, sino al hecho cierto, la

---

<sup>8</sup> *Op. cit.*, pp. 24 y 25.

<sup>9</sup> SIMÓN ACOSTA, *op. cit.*, p. 46. En efecto, de una técnica presuntiva se trata y, por ello mismo, es de aplicación restrictiva, según subraya Javier SÁENZ DE OLAZAGOTIA DÍAS DE CERIO en «Regularización fiscal (con o sin amnistía) y ganancias no justificadas de patrimonio», *Quincena Fiscal*, núm. 17, octubre, 2012, p. 94.

presencia de un aumento patrimonial que no se corresponde con los medios declarados por el contribuyente, o sea, no justificado. El incremento no justificado no sería sino el indicio o hecho base de la presunción. Esta explicación conlleva la asunción para esta institución del régimen jurídico de las presunciones, y en particular de las relativas. Por ello, se admite la prueba en contrario del afectado, esto es, la prueba de la falsedad del hecho que se presume. Su consideración como presunción legal relativa o *iuris tantum*, es decir, que admite prueba en contrario, resulta evidente, y ello por varias razones. En primer lugar, de acuerdo con el art. 118 de la Ley General Tributaria, las presunciones establecidas por las leyes tributarias pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que aquellas expresamente lo prohíban, lo que en ningún momento sucede aquí. Pero, además, en este caso concreto, la admisibilidad de la prueba en contrario resulta evidente. Para Falcón y Tella se deduce del propio concepto de incrementos no justificados de patrimonio: sería precisamente su justificación, la justificación de que la inversión que alerta de la existencia de rentas ocultas ha sido financiada con rentas no sometidas por cualquier motivo al Impuesto»<sup>10</sup>.

Consecuentemente, y si nos atenemos a las normas que regulan las presunciones, habrá que convenir en que no estando probado el hecho base, aquel del que han de deducirse, las presunciones no son admisibles. Así se desprende de la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 1981:

«Si se pretende basar un acuerdo en la existencia de una presunción, no hay más remedio que aplicar a esta las únicas normas que regulan este medio de prueba, y por tanto, y según lo establecido en el art. 1253 del Código Civil, probar que el acto o hecho inicial, del que se trate de deducir la oportuna consecuencia, esté demostrado, lo que equivale a estar probado».

Además, según manifiesta el TEAC en Resolución de 23 de febrero de 1994, la presunción en la que consiste un incremento patrimonial no justificado «debe ser objeto de interpretación restrictiva».

## **2. ESPECIALIDADES QUE PRESENTA EL SUPUESTO REGULADO EN LOS ARTS. 39.2 LIRPF Y 134.6 TRLIS**

### **2.1. El imposible funcionamiento del mecanismo presuntivo**

Según el art. 39.2 LIRPF:

«En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimotercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>10</sup> JIMÉNEZ COMPAIRED, *op. cit.*, pp. 106 y 107.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto».

El precepto articula una ganancia no justificada que funciona del siguiente modo:

i) Si no se ha cumplido en plazo la obligación de información dispuesta en la DA 18 LGT...

ii) ... surge la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas respecto de los bienes y derechos (su valor, se entiende) que debían ser objeto de tal declaración informativa.

iii) Además, ese componente nuevo de la base liquidable general del impuesto se imputa al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptibles de regularización.

iv) Hay una única forma de desactivar la presunción que figura en el segundo párrafo del precepto: o bien se demuestra que sí existió declaración respecto de las rentas que permitieron la adquisición de tales bienes o derechos, o bien que las rentas en cuestión se obtuvieron «en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente» del IRPF —ergo, lo era, por ejemplo, del IRNR o de ninguno—.

En suma, se articula la siguiente ecuación: ausencia de la declaración informativa de elementos patrimoniales en el extranjero = ocultación al Fisco de las rentas que permitieron su adquisición.

Son palmarias las diferencias que cabe apreciar entre la regla general de ganancias patrimoniales no justificadas del art. 39.1 y la regla especial que recoge el art. 39.2.

En el art. 39.1, tenemos:

a) Un hecho base o indicio que es la posesión de unos bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponde con la renta o patrimonio declarados por el sujeto.

b) Un hecho presunto o hecho consecuencia que consiste en deducir que ha existido una renta pretérita no sometida a tributación que ha terminado materializándose en aquellos bienes o derechos.

En el art. 39.2:

a) El hecho base i) es un mero incumplimiento formal, el referido a la obligación de información de bienes y derechos en el extranjero.

b) la consecuencia o hecho presunto al igual que en la regla general del art. 39.1.ii), es la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas respecto de los bienes y derechos (su valor, se entiende) que debían ser objeto de aquella declaración informativa.

Este último planteamiento, a diferencia del que subyace en el art. 39.1, dista de ser lógico o de ajustarse a las reglas de la experiencia. No hay una relación indiscutible, ni mucho menos, entre el hecho de no declarar unos bienes y considerar que tales bienes son el fruto acumulado de rentas no declaradas. Falta aquí la lógica más elemental que sí hallamos en el supuesto general previsto en el art. 39.1. Allí no se puede negar que la presunción funciona en armonía con las reglas de la experiencia y resiste un examen lógico. «Aun así, como los hechos reales pueden no coincidir con el resultado del método presuntivo aplicado, el legislador permite la prueba de que la presunción conduce a una conclusión errónea. Por esta razón, estamos ante una presunción *iuris tantum* en la que cabe la aportación por parte del sujeto pasivo de una prueba en contrario, y que puede versar sobre la incerteza de cualquiera de los elementos manejados. Cuestiones, en fin, que pueden afectar, por ejemplo, a la titularidad de los elementos patrimoniales; a la justificación de que las rentas invertidas en su adquisición ya estuvieron sometidas a gravamen; a la demostración de su no sujeción o exención; o bien, a su carácter prescrito de la obligación»<sup>11</sup>.

## **2.2. Naturaleza punitiva de la imputación de la ganancia al periodo descubierto más antiguo de entre los no prescritos**

En cuanto a la imputación de la ganancia descubierta al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptibles de regularización iii), la intención del legislador con semejante previsión es evidente: causar el máximo perjuicio posible al sujeto incumplidor.

Obsérvese, antes de nada, que ese objetivo se cumple también cuando se dispone que las ganancias patrimoniales no justificadas a las que se refiere el art. 39.2 se integren en la base liquidable general del impuesto (cfr. art. 50 LIRPF). Esto, de por sí, puede implicar un trato más gravoso del que correspondería si pudieran identificarse las rentas subyacentes en las ganancias y se las hiciera tributar conforme les corresponde según su naturaleza. Sin embargo, es cierto que la regla general del art. 39.1 efectúa la misma precisión<sup>12</sup>. En aquel caso, la única vía para escapar de la aplicación de la tarifa progresiva del impuesto que recae sobre la base liquidable general (arts. 63 y 74 LIRPF) es justificar que a aquellas rentas les correspondía integrarse en la base liquidable del ahorro, caso, por ejemplo, de rentas del capital o determinadas ganancias patrimoniales (cfr. arts. 45 y 46 LIRPF).

Pero la previsión de que la ganancia patrimonial no justificada se impute al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptibles de

<sup>11</sup> ALONSO GONZÁLEZ, *op. cit.*, p. 17.

<sup>12</sup> Isaac MERINO JARA, «Bienes o derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas», en Isaac MERINO JARA (dir.), *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, p. 30.

regularización (*vid.* iii) propicia un aumento desahogado del importe de los intereses de demora. Si en la regla general del art. 39.1 se ubica la ganancia en el periodo respecto del cual se descubren los elementos patrimoniales que delatan la preexistencia de rentas es, precisamente, porque se ignora a qué periodo corresponden aquellas. Si las circunstancias relativas a las rentas originarias son dadas a conocer, se podrá determinar a qué clase de renta de las recogidas en el art. 6 LIRPF corresponden, de modo que el paso siguiente será verificar las circunstancias temporales que atañen a su obtención. Pero, en el art. 39.2, las extraordinarias limitaciones que se yerguen a la posibilidad de probar, aspecto que analizaremos seguidamente, intensifican el carácter punitivo o sancionador de la cláusula legal. Y, además, ponen de relieve el carácter desproporcionado<sup>13</sup> de las consecuencias adversas que va desgranando el legislador a lo largo de ese artículo.

### **2.3. El carácter restringido de las pruebas que permiten eludir la aplicación del art. 39.2 LIRPF. En particular, la referencia a las «rentas declaradas»**

Por último, y entramos en el apartado iv) de aquellos en los que hemos desagregado la presunción contemplada en el art. 39.2 LIRPF, debe puntualizarse que el segundo párrafo del citado art. 39.2 sí admite prueba en contrario, como pasa en el art. 39.1, pero es, sin embargo, una prueba tasada: se puede probar que sí se declaró la renta; o que cuando se percibió la renta por parte del sujeto pasivo este no era contribuyente del IRPF, pero nada más. Este último supuesto supone aplicar, simplemente, el art. 8 de la LIRPF en combinación con el art. 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes<sup>14</sup>, y aboca a calificar esa renta como no sujeta al IRPF.

Por consiguiente, no es exacto considerar que la ganancia patrimonial no justificada contemplada en el art. 39.2 se corresponde con una ficción o con una presunción *iuris et de iure*. O, mejor dicho, lo es solo en parte porque el segundo párrafo del precepto suaviza en parte la dureza del primer párrafo al admitir prueba en contrario, aunque, de forma expresa, solamente de alguna de las dos circunstancias concretas que acabamos de aludir o, si se diera el caso, de ambas a la vez.

Merece particular atención el hecho de que el segundo párrafo del art. 39.2 contemple como circunstancia que exime de soportar las consecuencias previstas en el párrafo primero que «el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas».

---

<sup>13</sup> Vid. Rosa LITAGO LLEDÓ, «La necesidad de interpretación sistemática y acorde al régimen sancionador de la LGT de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Tribuna Fiscal*, núm. 268, septiembre-octubre, 2013; y Jaime ANEIRO PEREIRA, «La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero», *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2013.

<sup>14</sup> Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Es importante, en este punto, detenerse a reflexionar sobre el significado de la expresión «rentas declaradas».

A nuestro modo de ver, la ley, al utilizar la expresión «rentas declaradas», no se está limitando a la declaración de bienes y derechos cuya ausencia activa la regla agravada del art. 39.2<sup>15</sup>. La ley no distingue al respecto y solo pide que la renta se haya declarado. Y tan declarada está si se autoliquidó en el ámbito de la fiscalidad de las sucesiones y de las donaciones, por haber tributado como donación, por ejemplo, como si se incluyó en la famosa declaración informativa de la DA 18 LGT. Y es que si la renta que dio lugar a lo que conforme al art. 39.2 se conceptúa como ganancia patrimonial no justificada tiene su origen en una donación que ya tributó, no se ve dónde está la dificultad para aceptar que también aquí hay renta «declarada» a los efectos benéficos que figuran en el segundo párrafo del art. 39.2 LIRPF<sup>16</sup>.

Algún matiz presenta el caso de que se pretenda pasar como «renta declarada» la declaración de los elementos patrimoniales. Pensemos, por ejemplo, en un contribuyente que cumplimentó el Modelo 750, de la «amnistía fiscal», o que presentó autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, en cualquiera de los dos casos informando a la Hacienda Pública de su titularidad sobre determinados bienes y derechos, los cuales, sin embargo, no llegó a incluir nunca en la declaración periódica en la que consiste el Modelo 720.

En el primer caso, negar a ese contribuyente la posibilidad de eludir la aplicación del art. 39.2 por el hecho de que no cumplimentase en tiempo la declaración de bienes y derechos en el extranjero supondría incurrir en una muy seria contradicción con la función que correspondía desempeñar a la DTE.

Por una parte, la norma que reguló la DTE, la DA 1 del Real Decreto-ley 12/2012, en su núm. 3, dispuso que «el importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo». Por tanto, la correcta cumplimentación del Modelo 750 equivalió a la correcta declaración de la renta en el IRPF que, sin embargo, no se había hecho en el momento correspondiente. Siendo esto así, habiendo desplegado estos efectos la cumplimentación con arreglo a la ley del Modelo 750,

---

<sup>15</sup> Aunque así parece verlo SIMÓN ACOSTA en «Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 107, 2014, p. 51.

<sup>16</sup> Por tanto, y siempre en estos términos, coincidimos en que «el simple incumplimiento de un deber de información permite inferir legalmente, salvo prueba en contrario, que ciertos derechos y bienes tienen origen en rentas no declaradas» (Javier MELERO MERINO y David FELIP SABORIT, «Delito fiscal y nueva regulación de las ganancias patrimoniales no justificadas», *AEDAF*, 4 de octubre de 2013, p. 7).

sería contraproducente que, al no haberse cumplimentado posteriormente el Modelo 720, el resultado fuera que el elemento patrimonial productor de las rentas declaradas mediante el primero de los modelos citados se tuviera por inexistente hasta que fuera puesto al descubierto como consecuencia de una actuación comprobadora futura. Ha de tenerse en cuenta que la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero que se instrumenta mediante el Modelo 720 no deja de ser el portón que clausura el proceso de regularización especial y sirve para dejar fuera del mismo a quien no hubiera aprovechado la DTE. No puede, sin embargo, utilizarse para volver a gravar rentas ya regularizadas mediante la DTE que, por corresponder a un elemento patrimonial no declarado mediante el Modelo 720, terminaran siendo gravadas de nuevo, por obra y gracia del art. 39.2 LIRPF, cuando dicho elemento fuera descubierto en el futuro.

En el segundo caso apuntado, ciertamente, parecería poco lógico que si un contribuyente expone ante la Administración la existencia de un elemento patrimonial siguiendo una fórmula tan ortodoxa como es su inclusión en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio ello no baste para enervar la aplicación del art. 39.2. No hay que perder de vista que el *leit motiv* de la amnistía fiscal y del conjunto de obligaciones formales que han ido germinando a su alrededor como colofón a la misma, es la afloración de rentas y de patrimonios ante la Hacienda Pública. El Impuesto sobre el Patrimonio, además, se ha considerado tradicionalmente que, a lo sumo, cumple una función censal y de control respecto de otras rentas gravadas (Exposición de Motivos de su ley reguladora, la Ley 19/1991)<sup>17</sup>, sin perjuicio de que en una última etapa haya adquirido también alguna relevancia recaudatoria. Luego, en tanto que instrumento de control, un elemento patrimonial declarado en el Impuesto de Patrimonio resulta altamente indicativo de las rentas que se emplearon en su adquisición, así como aquellas que su transmisión puede generar. Igualmente, las coordenadas temporales de la renta en cuestión que inevitablemente derivan de la declaración patrimonial son de gran utilidad también para situar en el tiempo la obtención de la renta empleada en conformar un determinado patrimonio personal.

De todas formas, no es fácil imaginar que un sujeto comunique la existencia de rentas no declaradas en su momento presentando a través de la autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio sin acompañarla, en algún momento, de una autoliquidación que regularice la situación fiscal de tales rentas, si es que no están prescritas.

---

<sup>17</sup> La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, introdujo en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en su art. 33 concretamente, una bonificación del 100 por 100 en su cuota íntegra. El apartado IV de la Exposición de Motivos de la Ley 4/2008 expone que «en el actual contexto, resulta necesario suprimir el gravamen derivado de este impuesto», dando a entender que han desaparecido las razones que aconsejaron su implantación y que, en el mismo lugar, se señalan como su función de carácter censal y de control del IRPF, la mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y el obtener una mayor justicia redistributiva complementaria de la aportada por el IRPF.

Otro supuesto que puede plantearse es el de rentas declaradas prescritas que sirvieron para adquirir un elemento patrimonial que, sin embargo, no es objeto de declaración en el Modelo 720 sino en el Impuesto sobre el Patrimonio. Caso de descubrirse que no presentó el Modelo 720, según como se mire, podría decirse que al no haberlo presentado procede aplicarle el art. 39.2, de forma que el valor de ese elemento patrimonial se convertiría en renta del ejercicio más antiguo de los no prescritos aunque, según se ha indicado, fue comprado con rentas declaradas en un periodo prescrito. En suma, un supuesto flagrante de doble imposición por desconocimiento del plazo de prescripción.

El ejemplo permite subrayar lo inadecuado de poner en un plano de igualdad las rentas declaradas prescritas con las rentas no declaradas. Pero si no hubieran sido declaradas, y no estuvieran prescritas las rentas empleadas en comprar el elemento patrimonial, y el obligado tributario optara por regularizarlas vía autoliquidación complementaria tampoco se libraría del art. 39.2. Con lo cual, al final, se equiparará a quien compró con rentas declaradas prescritas con quien lo hizo con rentas no declaradas no prescritas pero regularizadas voluntariamente y, en tercer lugar, con aquel sujeto que ni declaró ni regularizó voluntariamente y, al final, es detectado y sometido a investigación. Obviamente, es absurdo que a supuestos tan distintos se les termine aplicando la misma solución normativa.

Como se ve, la casuística que se puede generar es muy amplia y apunta a otros temas que desarrollaremos, como es el de la prescripción.

También tiene que quedar claro que al obligado tributario se le puede pedir que declare las rentas, pero no las ganancias no justificadas de patrimonio. Lo hemos visto antes: las ganancias no justificadas no son una clase de renta<sup>18</sup> sino un mecanismo de calificación que libera a la Administración de restricciones probatorias.

Vamos a abordar seguidamente la cuestión de la prescripción. El debate girará, en buena medida, sobre si los arts. 39.2 LIRPF y 121.6 LIS determinan la imprescriptibilidad de las rentas a las que se refieren y, como consecuencia de ello, cierran el paso a la vía de regularización ordinaria extemporánea del art. 27 LGT. De ser así, supondría que cuando mediante esta vía se ponen de manifiesto una serie de rendimientos no declarados previamente ante la Administración se les está otorgando la imputación temporal que ya hemos visto (el periodo más antiguo de entre los no prescritos), de forma que la prescripción deviene inaplicable.

---

<sup>18</sup> «Es un hecho incontrovertido en todos los sectores que discuten la naturaleza de las ganancias no justificadas de patrimonio, que el contribuyente es incapaz de declarar este componente de la renta, ya sea porque es una presunción solo aplicable por la Administración o porque es un componente de la renta que no puede ser apreciado por el contribuyente» (Carmen ALMAGRO MARTÍN, «Mecanismos presuntivos como herramienta para la afloración de rentas: a vueltas con las ganancias no justificadas», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2013, pp. 62 y 65). *Vid.* también SIMÓN ACOSTA, «Arbitrariedades y excesos jurídicos...», *op. cit.*, pp. 62 y ss.

### **3. EN TORNO A LA IMPRESCRIPTIBILIDAD DE LAS RENTAS RELACIONADAS CON BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO QUE NO SE DECLARARON MEDIANTE EL MODELO 720**

#### **3.1. El carácter excepcional y atípico de las obligaciones tributarias que no prescriben**

Cuando se debate en torno a la imprescriptibilidad de aquellas rentas a las que se refiere el art. 39.2 LIRPF conviene no perder de vista que nos encontramos con la ausencia de una norma que de modo taxativo afirme que determinadas rentas no prescriben. En realidad, si se llega a aquella conclusión es fruto de un proceso interpretativo que, ante la aparente contradicción que hay entre los arts. 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, por un lado, y, por el otro, el art. 27 LGT cuando estipula la validez de las regularizaciones extemporáneas voluntarias, opta por hacer prevalecer una determinada interpretación del primer grupo normativo sobre el precepto de la LGT. De tal manera, los efectos que despliegan aquellos preceptos de la LIRPF y de la LIS vendrían a impedir al art. 27 de la LGT hacer lo propio. Pero es este un proceso interpretativo que admite una amplia discusión pues, como vamos a ir viendo, son muchos y poderosos los argumentos que llevan a la conclusión opuesta: el art. 27 LGT puede utilizarse en cualquier momento para regularizar voluntariamente rentas fuera de plazo y ello no puede comportar la aplicación de la regla especial de los arts. 39.2 y 121.6 así como otras consecuencias punitivas ligadas a los mismos.

Los arts. 39.2 LIRPF y 121.6 TRLIS no excluyen expresamente la prescripción como causa de extinción de la obligación tributaria correspondiente a las rentas que aflorarían como consecuencia de las presunciones que en ellos se recogen. Esa conclusión, por lo demás, sería contraria al Ordenamiento Jurídico y a la Norma Suprema. Por tanto, no es ocioso entretenerse en buscar la manera de interpretarlos en el marco del Ordenamiento vigente, apostando por una solución interpretativa asequible antes de optar por su expulsión.

Se ha visto como el segundo párrafo del art. 39.2 LIRPF contempla de modo expreso dos formas de romper la prescripción. Si se considera que se trata de un *numerus clausus*, podría pensarse que el silencio que guarda respecto de la prescripción significa que esta no tiene cabida en el supuesto que ese precepto contempla, al igual que el art. 121.6 de la LIS. Adicionalmente, el hecho de que el párrafo primero del art. 39.1 empiece con la locución «en todo caso» y el tono imperativo que despliega pueden ayudar a fraguar la idea de que la prescripción no tiene encaje como causa impeditiva de la discutida presunción.

En el art. 39.1 LIRPF sucede justamente lo contrario: la prescripción es la única causa impeditiva de la aplicación del mecanismo presuntivo

que se recoge de modo expreso. Así, se dice, no opera tal presunción cuando el contribuyente «pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción». Y, sin embargo, a nadie se le ha ocurrido interpretar que esta sea la única circunstancia que pueda funcionar como prueba en contrario con la virtualidad suficiente para detener la aplicación de la presunción en la que consiste ese art. 39.1 LIRPF. Nadie niega que el art. 39.1 tampoco sea operativo cuando las rentas presumidas han tributado en el Impuesto de Sucesiones, por ejemplo, aunque la ley no lo contemple de modo expreso.

Además, existen otros argumentos de índole formal y material que impiden tener en consideración la posibilidad de que aquellas rentas no prescriban.

No ha de olvidarse que la modificación de los plazos de prescripción es materia sujeta a reserva de ley, conforme al art. 8.f) LGT. Esto significa, no solo que su previsión debe hacerse por Ley<sup>19</sup> sino que el mismo cauce formal debe utilizarse si se va a alterar el plazo general cuatrienal previsto en dicha norma (art. 66) que es lo que sucedería si se decidiera que el derecho de la Administración a liquidar unas determinadas rentas no prescribe.

Luego, como mínimo, si de la interpretación del art. 39.2 LIRPF resultara la idea de que el incumplimiento de la obligación de información de bienes y derechos en el extranjero tiene como consecuencia la imprescriptibilidad de las rentas con las que se supone que aquellos fueron objeto de adquisición, a la luz del art. 8 LGT semejante mandato excepcional debería haber sido incorporado al Ordenamiento Tributario de forma expresa y por el legislador.

Nada de eso ha sucedido. Al contrario, lo que existe es un problemático silencio que ha alentado interpretaciones de diverso signo, entre las que destacan las de orientación más radical, a saber, sostener la imprescriptibilidad de las rentas no declaradas, aunque no haya ningún precepto legal que directamente las sustente. Lo cierto es que, en un plano gramatical, solo hallamos, al inicio de ambos preceptos (arts. 39.2 y 121.6), la expresión «en todo caso» como pórtico al supuesto específico de ganancia patrimonial no justificada. Se ha señalado que la expresión «en todo caso» «intenta cerrar cualquier resquicio de escape», del mismo modo que «el hecho de que la obligación de información deba cumplirse “en el plazo establecido al efecto”, puede llevar a que fuera de plazo no tenga valor, a estos efectos, la declaración informativa»<sup>20</sup>.

Sin embargo, y en seguida veremos por qué, quizá el énfasis que reside en el uso del sintagma «en todo caso» no tiene un significado tan severo.

---

<sup>19</sup> La mayúscula procede del propio texto de la LGT.

<sup>20</sup> PÉREZ y SÁEZ, *op. cit.*, p. 26.

Aunque, posiblemente, nos movemos en el movedizo terreno de la intención de la norma, esta, en cualquier caso, debe someterse a los criterios interpretativos que rigen en Derecho tributario. A saber, y de acuerdo con la remisión que el art. 12 LGT hace al Código Civil (art. 3.1), hay que estar a los criterios de interpretación histórico, lógico y sistemático. El sentido de la norma puede ser importante para desentrañar su auténtico significado, pero no permite pasar por encima del texto mismo de la ley. Incluso una sobrevaloración del criterio teleológico chocaría en este caso concreto con la propia interpretación principialista puesto que principios constitucionales básicos como la seguridad jurídica o la capacidad económica resultarían seriamente dañados de abrirse paso la tesis de la supuesta imprescriptibilidad. No en vano, ha dicho el Consejo General del Poder Judicial, «la prescripción es una de esas instituciones que se fundamentan específicamente en la búsqueda de la seguridad jurídica, y así lo ha reconocido el propio Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en relación al vínculo tributario que establece entre la Administración y el obligado tributario, al afirmar que las normas sobre prescripción, que en definitiva suponen una plasmación concreta del principio general y constitucional de la seguridad jurídica, afectan a cualesquiera relaciones y situaciones jurídicas (Resolución de 25 de abril de 2001)»<sup>21</sup>.

Una institución central en cualquier sector del Ordenamiento, fundamentada en el principio constitucional de seguridad jurídica<sup>22</sup>, no puede quedar al albur de la interpretación no tanto de lo que dice la ley como del alcance de aquello que no dice. La mudanza del plazo general de cuatro años que recoge el art. 66 de la LGT por otro de duración indefinida no puede ser el subjetivo resultado de un controvertido proceso hermenéutico al que se aboca al contribuyente a falta de un pronunciamiento taxativo por parte del legislador en una materia tan trascendental como es esta para la correcta aplicación de los tributos.

Además, abrazar la imprescriptibilidad<sup>23</sup> supone ignorar que este es un fenómeno patológico cuando no absolutamente excepcional<sup>24</sup> en la vida jurídica.

---

<sup>21</sup> Informe al Anteproyecto de la Ley de Modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 30 de septiembre de 2014.

<sup>22</sup> César GARCÍA NOVOA, *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, 2011, pp. 30 y ss.

<sup>23</sup> «Cuestión distinta sería que respecto a estas rentas se alargase el plazo de prescripción, por ejemplo hasta los 10 años, o incluso hasta los 15 años previsto con carácter general para las obligaciones personales. O se estableciera un régimen sancionador agravado, que pudiera eludirse a través de declaraciones complementarias con los recargos previstos en el art. 27 LGT. Pero tal como se ha aprobado, la norma solo servirá para que los contribuyentes con bienes o derechos en el extranjero que no hayan presentado el modelo, se esmeren en su ocultación» (Ramón FALCÓN TELLA, «La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *AEDAF*, julio, 2013, p. 15).

<sup>24</sup> «La prescripción (o caducidad) es por tanto una consecuencia necesaria de la seguridad jurídica, y este principio solo quiebra, a partir de los juicios de Núremberg, en el caso de los crímenes contra la Humanidad, lo que no parece que sea el caso que nos ocupa. El legislador puede alargar los plazos

Veamos la opinión del Consejo General del Poder Judicial plasmada en su Informe al Anteproyecto de la Ley de Modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuyo art. 66 bis, titulado «Imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar», dispone: «No prescribirá el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley». Para el Consejo General del Poder Judicial «resulta ciertamente sorprendente esta declaración de imprescriptibilidad, que carece de parangón en nuestro ordenamiento jurídico, más allá la referida a delitos de especial gravedad previstos en el Código Penal como crímenes contra la humanidad».

En el ámbito tributario, ciertamente, lo usual es subrayar la imposibilidad de apreciarla. Vayamos al art. 50.3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRITPAJD) —Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre—, en cuya virtud,

«en el supuesto de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, el plazo de prescripción se computará desde la fecha de su presentación ante cualquier Administración española, salvo que un Tratado, Convenio o Acuerdo Internacional, suscrito por España, fije otra fecha para el inicio de dicho plazo».

El mismo redactado se incluyó en el art. 25.2 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) (Ley 29/1987, de 18 de diciembre).

Ambos preceptos coinciden en el objetivo que persiguen: salir al paso de determinado tipo de prácticas elusorias. «Dada la relativa facilidad con que se puede acceder a la intervención de funcionarios extranjeros, dado también el difícil acceso de las Administraciones Tributarias españolas a esos documentos, y dado finalmente que el valor civil de tales documentos puede ser equivalente al que tendría una escritura autorizada por notario español, una vía de ocultación de hechos imponible consiste sencillamente en documentar las operaciones en territorios cuya legislación (y la internacional) permitan reunir las ventajas anteriores»<sup>25</sup>.

Es fácil comprender la función de una norma de dicho tenor en el seno del ITPAJD en el que el nacimiento de la obligación de tributar, el devengo, se encuentra ligado a la formalización o documentación de los actos sometidos a gravamen (cfr. art. 49 TRITPAJD). Incluso lo mismo podría sostenerse en relación con el gravamen sobre las transmisiones *inter vivos* en el ámbito del ISD donde también el devengo se hace coincidir con «el día en que se cause o celebre el acto o contrato» (art. 24.2 LISD). La escritura pública va

---

de prescripción en los supuestos de infracciones graves, o de ocultación, y de ello existen ejemplos en muchos ordenamientos. Pero no resulta posible, en cambio, establecer una regulación que en la práctica conduce a la imprescriptibilidad de la obligación tributaria» (FALCÓN TELLA, «La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *AEDAF*, julio, 2013, p. 15). *Vid.* también SIMÓN ACOSTA, «Arbitrariedades y excesos jurídicos...», *op. cit.*, p. 73.

<sup>25</sup> Francisco de Asís POZUELO ANTONI, «Novedades en el Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para 2003», *Revista Contabilidad y Fiscalidad*, núm. 239, febrero, 2003, p. 75.

a ser en muchos casos el vehículo formal del acto o contrato y, como se ve, su presencia se liga al devengo del tributo. Mas no sucede lo mismo con las transmisiones *mortis causa* toda vez que el devengo se sitúa por ley en el día del fallecimiento del causante (art. 24.1 LISD) con la consecuencia de que la documentación que luego pueda generarse ya no tiene que ver con el nacimiento de la obligación de tributar y pierde relevancia. De ahí que «en el ámbito del ISD no había norma similar a las existentes en la LITP. Quizá la razón fuera que el hecho imponible más importante (la adquisición sucesoria) se devenga con la fecha de fallecimiento y no con la del testamento o con la de la escritura de aceptación. Pero esta nueva norma, fundamentalmente respecto de las donaciones que puedan escriturarse en el extranjero, sí que puede tener cierta importancia práctica». De modo que, «en las adquisiciones sucesorias y en los seguros de vida, como el devengo se produce con el fallecimiento, la previsión del art. 25 LISD es de muy difícil asunción por la irrelevancia del documento sobre el devengo y por su carácter fundamental en la nueva norma. Respecto de las donaciones, que se devengan cuando ese realice el acto o contrato, la norma tiene más sentido»<sup>26</sup>.

En las adquisiciones por causa de muerte ligar el inicio del plazo de prescripción a la presentación de la escritura ante una Administración española puede suponer, en el plano práctico, un retraso indefinido en el devengo del tributo. Pero, mantener indefinidamente abierto el plazo de prescripción no puede ser una opción. El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña así se ha manifestado en Sentencia de 6 de julio de 1999 (rec. núm. 1287/1995) en un caso en el que la Administración giraba liquidaciones con cuotas parciales sucesivas en relación a un único hecho imponible. Ello implica «mantener indefinidamente abierto el plazo de prescripción (que es a su vez un derecho del contribuyente por razones de seguridad jurídica correlativo al deber de liquidar de la Administración) a costa del comportamiento del contribuyente que no hace sino pagar la deuda tributaria que se le liquida como acto interruptivo de un procedimiento liquidatorio». Y es que «la prescripción se considera normalmente como una exigencia de la necesaria certidumbre de las relaciones jurídicas, y por tanto como una consecuencia lógica de la seguridad jurídica consagrada en el artículo 9.3 de la Constitución»<sup>27</sup>.

El riesgo de imprescriptibilidad derivado del art. 50.3 del TRITPAJD es obvio: el plazo de prescripción no empieza hasta que no se presente la escritura ante una Administración española. Pero, «establecer que la prescripción no empieza a correr hasta que el documento se presente a una Administración española parece excesivo, pues puede suponer, si no se produce esta circunstancia, que la obligación perdure indefinidamente, incluso más allá

---

<sup>26</sup> *Ibid.*, p. 76.

<sup>27</sup> El profesor FALCÓN Y TELLA ha llamado la atención sobre la posibilidad de que dicha norma conduzca a la práctica imprescriptibilidad de la obligación tributaria lo cual le lleva a dudar de la constitucionalidad de la medida (en «La imprescriptibilidad, en la práctica, de las escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros y su dudosa constitucionalidad», *Quincena Fiscal*, núm. 1, enero, 2003, p. 5).

de la muerte de los intervinientes en el documento, transmitiéndose a los sucesivos herederos»<sup>28</sup>.

En fin, es el propio TEAC<sup>29</sup> quien ha señalado que:

«A diferencia de los actos intervivos —tanto onerosos como gratuitos— en los que la obligación tributaria surge al otorgarse el negocio jurídico que integra el hecho imponible, en el ámbito del impuesto sobre adquisiciones *mortis causa* el hecho imponible y los plazos de prescripción se originan por el mero hecho del fallecimiento sin que el otorgamiento de la escritura de protocolización de herencia afecte ni al devengo del impuesto ni interrumpa (salvo que este fuera presentado por el particular a la Administración) la prescripción del impuesto».

### **3.2. La declaración de rentas, bienes o derechos, o su descubrimiento, no tiene carácter constitutivo y no permite sustentar su imprescriptibilidad**

Si alguien está tentado de trasladar este razonamiento al ámbito del art. 39.2 LIRPF se topará con el inconveniente insalvable de que a la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero no se le debe reconocer efecto alguno en el plano de la prescripción de las rentas con las que se adquirieron esos elementos patrimoniales. A diferencia de una escritura pública, que sí puede otorgarlos a un determinado negocio jurídico, la declaración del Modelo 720 carece de efectos constitutivos en relación con los elementos patrimoniales que en ella deben figurar. Es únicamente, eso, una declaración informativa. Una «nueva obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero», en dicción literal del Preámbulo de la Orden HAP/72/2013, aprobatoria del Modelo 720 y reguladora del lugar, forma y plazo de su presentación. Es, concretamente, y de acuerdo con el RGGIT, una declaración informativa anual<sup>30</sup>.

Que algunos bienes y derechos que debieran figurar en la relación que ha de obrar en el Modelo 720 dejen de ser mencionados no significa, por tanto, que no existan. Por lo mismo, si un día son descubiertos por la acción comprobadora de la Administración tributaria tampoco eso significará, irremediablemente, que en ese momento existen tales elementos patrimoniales y, sin embargo, no existían un día antes, un mes antes o un año antes.

Cuando el art. 39.1 atribuye una determinada ubicación en el tiempo a las ganancias patrimoniales no justificadas lo hace porque desconoce qué imputación temporal corresponde a las rentas que posibilitaron tales ganan-

<sup>28</sup> *Ibid.*, p. 6.

<sup>29</sup> Resolución de 13 de diciembre de 2012.

<sup>30</sup> Arts. 42 bis.1, 42 ter.1 y 54 bis.1, del RGGIT, introducidos por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre.

cias. Si la Hacienda Pública consigue información sobre tales rentas, muy posiblemente, podrá situarlas en un momento determinado en el tiempo y, según el sentido común y la lógica jurídica, si de aquella información se desprende su carácter prescrito ya no estarán sujetas a tributación. Y, del mismo modo, si no están prescritas, pero se conoce a qué periodo impositivo corresponden, se procederá a imputarlas a tal periodo en la subsiguiente regularización. Por tanto, la figura de las ganancias patrimoniales no justificadas, por su misma naturaleza de mecanismo de cierre de la tributación sobre la renta, y no siendo, en modo alguno, una clase de renta más, no aspira a declarar la existencia de rentas en un periodo determinado si es posible probar que pertenecen a otro periodo<sup>31</sup>. Y el art. 39.2 no puede constituir una excepción conducente a permitir que de su aplicación algunas rentas prescritas resuciten y rentas de las que pueda acreditarse una ubicación distinta en el tiempo pasen a imputarse al periodo más antiguo de entre los no prescritos.

Por consiguiente, si se presenta una declaración extemporánea voluntaria de tales bienes y derechos, o una autoliquidación complementaria voluntaria de IRPF o IS, tampoco ese hecho implicará que en el momento de presentarse una u otra existen los bienes a los que, de una forma u otra, se está haciendo referencia. La propia concepción legal de la declaración y de la autoliquidación lo impide: una declaración tributaria es un documento que se presenta ante la Administración tributaria en el que se reconoce o manifiesta la realización de un hecho relevante para la aplicación de los tributos (art. 119.1 LGT); y una autoliquidación es una clase de declaración (art. 120.1 LGT). Consecuentemente, la ley fiscal no permite atribuir carácter constitutivo a los hechos que se relacionan en una o en otra.

No es aceptable, pues, una interpretación del art. 39.2 que sustente la idea de que la no declaración de un elemento patrimonial equivale a su inexistencia, de forma que, en virtud de la aplicación de la regla especial que contiene, el bien o derecho deviene real y, por ello, tributa en relación con ese mismo momento. Ese silogismo no tiene nada de lógico y esconde intenciones espurias, avergüenza a un sistema jurídico que lo haga suyo, y, de aceptarse, convierte el Derecho tributario en un mundo de imaginación y fantasía en el que la arbitrariedad hecha ley todo lo puede.

Un ejemplo bien sencillo contribuirá a apoyar esta conclusión. Si un contribuyente tiene una casa en Argentina desde hace veinte años y puede aportar inscripciones registrales, documentos públicos, recibos de contribuciones, facturas de gastos, todo ello ligado a la citada propiedad inmobiliaria, es obvio que no se puede ignorar ese caudal probatorio a costa de mantener una determinada interpretación del art. 39.2 LIRPF. La cuestión se debe reconducir al terreno de la prueba, sujeto a las reglas que en la materia rigen en Derecho tributario y al espíritu que justifica la regla general en

---

<sup>31</sup> Cfr. STS de 4 de febrero de 2014 (rec. 1122/2011).

materia de ganancias patrimoniales no justificadas que regula el apartado 1 del mismo art. 39.

Ciertamente, en el caso de periodos prescritos o cuando el origen de los bienes y derechos se liga a documentación que puede alimentar dudas, es comprensible que la Administración pueda oponer reparos a la pretensión del contribuyente. Lo importante es, sin embargo, que las discrepancias se solventen en el marco de un procedimiento contradictorio que gire alrededor de la prueba de los hechos y no mediante soluciones unidireccionales como las que algunos ven en los arts. 39.2 LIRPF y 121.6 LIS.

#### **4. INFRACCIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE SEGURIDAD JURÍDICA E IGUALDAD**

De prevalecer la opinión de que los arts. 39.2 LIRPF y 121.6 LIS configuran supuestos de imprescriptibilidad de las obligaciones tributarias en aquellos tributos, ciertamente, la situación en la que hoy se encuentran quienes en su momento ni regularizaron vía Modelo 750 ni presentaron la declaración de información del Modelo 720 es bastante complicada. Y lo es porque, a diferencia de lo que sucede siempre en Derecho tributario, sus únicas alternativas son o someterse al conjunto de consecuencias negativas que esos preceptos activan<sup>32</sup> o bien permanecer de por vida en un estado de clandestinidad fiscal. Se les estaría negando el acceso a la vía normal de regularización extemporánea voluntaria prevista en el art. 27 LGT pues la presentación de una declaración complementaria no implicaría una regularización válida y exculpatoria sino, justamente al contrario, se comportaría como un acto de autoinculpación sin atenuantes que abriría la espita de los arts. 39.2 y 121.6.

Se ha visto en este trato por igual a quienes desarrollan conductas desiguales un muy serio ataque al principio de proporcionalidad<sup>33</sup>:

«El régimen descrito atentaría contra el principio de proporcionalidad, por establecer consecuencias idénticas frente a la falta de declaración informativa, cuando el incumplimiento se evidencia por la actividad comprobatoria de la Administración y cuando es el propio contribuyente quien corrige de forma espontánea la situación presentando la declaración fuera de plazo. En efecto, parece evidente, de acuerdo con aquel principio, la necesidad de graduar las consecuencias en función de que el contribuyente haya ocultado de manera absoluta los bienes al Fisco o simplemente haya presentado su declaración informativa fuera de plazo sin requerimiento previo del poder público. Así, al

---

<sup>32</sup> El componente punitivo de la regla especial del art. 39.2 es realmente extraordinario como vamos viendo y seguirá siendo objeto de análisis en esta obra.

<sup>33</sup> Florián GARCÍA BERRO, «Reflexiones sobre la reforma del IRPF a propósito de las últimas medidas en materia de ganancias patrimoniales y beneficios fiscales», en Luis MALVAREZ PASCUAL y Salvador RAMÍREZ GÓMEZ (dirs.), *Fiscalidad en tiempos de crisis*, Thomson Reuters Aranzadi, 2014, p. 258.

no contemplarse ningún tipo de atenuación de los efectos por el cumplimiento espontáneo tardío, se penalizan de la misma forma dos conductas cuyo grado de perjuicio para los intereses generales es radicalmente diferente. Ello produce por otra parte un efecto disuasorio para el contribuyente que se plantee corregir de manera voluntaria su incumplimiento una vez concluido el plazo de declaración, pues no obtendrá de ello ninguna ventaja y a cambio estará renunciando a la posibilidad de que la situación pase desapercibida para la Administración».

Sintéticamente, «no puede tratarse igual a quien incumple absolutamente que a quien enmienda posteriormente su inactividad inicial y evita la intervención de la Administración para obtener la información»<sup>34</sup>.

Esta falta de congruencia se pone de relieve, también, si se observa que se hará de mejor trato al sujeto que se acogió a la DTE satisfaciendo un gravamen del 10 por 100 que a quien regulariza y paga la integridad de la deuda debida (en un impuesto progresivo como es el IRPF) sujetándose al art. 27 LGT, y, probablemente, con un recargo del 20 por 100 más los intereses de demora.

Obsérvese, además, lo que dice el punto 4 del Informe de la Dirección General de Tributos de 27 de junio de 2012:

«Para regularizar su situación tributaria mediante la declaración tributaria especial el contribuyente deberá declarar la totalidad los bienes o derechos de los que sea titular que no se correspondan con las rentas declaradas. Ahora bien, en el caso de que el contribuyente se encuentre en condiciones de acreditar que la titularidad de los bienes o derechos corresponde a ejercicios prescritos, podrá declarar solo los bienes o derechos cuya titularidad corresponda a ejercicios no prescritos».

Luego, a los beneficiarios de la DTE sí se les reconoció la prescripción de las rentas no declaradas con las que adquirieron bienes o derechos mientras que el tenor de los arts. 39.2 LIRPF y 121.6 TRLIS parece vetar ese mismo reconocimiento para quien cumplimente una declaración de las reguladas en el art. 27 LGT por el solo hecho de no haber presentado tempestivamente el Modelo 720.

## 5. INFRACCIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

No solo el principio de igualdad y el de seguridad jurídica pueden padecer con esta situación. También afecta al principio constitucional de capacidad económica (art. 31 CE).

---

<sup>34</sup> Rosa LITAGO LLEDÓ, «La necesidad de interpretación sistemática y acorde al régimen sancionador de la LGT de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Tribuna Fiscal*, núm. 268, septiembre-octubre, 2013.

Ejemplar destinado para la acreditación del autor. Prohibido su uso comercial o cualquier otro que no sea el específico.

Por un lado, están las consecuencias que, en este plano, y en relación con el cómputo de los intereses de demora, derivan de ubicar la ganancia en el periodo más antiguo de los no prescritos. Este proceder provoca un incremento de los intereses de demora que puede dar lugar a cuantías puramente ficticias. Conforme, tanto al párrafo primero del art. 39.2 LIRPF como al del art. 121.6 TRLIS, si se ubica la renta en el más antiguo de los periodos no prescritos, cuando existen pruebas de que corresponde a un periodo distinto (prescrito o más cercano en el tiempo, por ejemplo), el incremento en el monto de los intereses de demora devengados que esta decisión propicia el gravamen de renta ficticia vulnerando el principio de capacidad económica. Eso sucede cuando la renta con la que se adquirió el bien o derecho aflorado ya está prescrita, puesto que no habiendo deuda exigible menos aún puede haber intereses sobre la misma. Y sucede también si las pruebas certifican que la renta corresponde a un periodo más cercano que aquel al que señalan las normas que comentamos. En tal caso, es palmario que la deuda debida se incrementa por la voluntad arbitraria de la ley pues si los intereses correspondían a dos años de retraso en el pago, por poner un caso, el acatamiento de lo dispuesto en los citados arts. 39.2 y 121.6 implica que el plazo de generación de intereses abarca los cuatro periodos no prescritos; esto es, dobla el periodo de devengo de los intereses por puro y simple designio legal.

El cómputo de los intereses como si correspondieran a renta devengada en el más antiguo de los periodos más prescritos no es casual. Evidencia una decidida intención de castigar. Los intereses de demora se convierten, de este modo, en un instrumento más con el que penalizar al destinatario de la cláusula especial de las ganancias patrimoniales no justificadas o rentas presuntas que articulan aquellos dos preceptos. Sin embargo, esa no es la naturaleza que corresponde a los intereses de demora. Desde hace bastantes años está asumido que su función es «compensar al erario público por el perjuicio que a este supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos» (STC 76/1990, de 26 de abril). Esta calificación lleva aparejada que su importe guarde correspondencia con el perjuicio realmente causado, medido este en el tiempo de retraso en el pago del principal de la deuda. De tal manera, si una renta descubierta en 2015 corresponde al año 2013 los intereses que procede exigir son los que se generan por el transcurso de un par de años. Si, por mandato de la ley, y pese a existir esa evidencia, se sitúa el *dies a quo* del cómputo en el año 2011, es palmario que el incremento en el importe de los intereses carece de cobertura jurídica y constitucional y se comporta como una sanción encubierta<sup>35</sup>.

La utilización de la norma fiscal sustantiva con la finalidad de luchar contra el fraude no es nueva. Tenemos un precedente hartamente conocido en la DA 4 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Allí se estipulaba que, cuando, en el caso de transmisiones onerosas por actos

---

<sup>35</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, *op. cit.*, p. 53.

*inter vivos*, la comprobación a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales pusiera de manifiesto un valor superior en más del 20 por 100 respecto del declarado, cuantificándose dicho exceso en más de dos millones de pesetas, para el transmitente y para el adquirente, en relación con ese exceso, se producirían las repercusiones tributarias propias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo. Esto último significaba que, al margen de la cantidad adicional que por el Impuesto sobre Transmisiones pudiera corresponder, sobre el exceso que se acaba de indicar, el adquirente debía tributar como una donación, con el efecto agravatorio que significaba someter esta parte de renta presunta a una tarifa altamente progresiva cuando se trataba de una persona física. Al transmitente, por su parte, le correspondía tributar por la misma cuantía como un incremento de patrimonio gravado, según el caso, por el IRPF o por el Impuesto sobre Sociedades.

La verdadera finalidad de esta norma, aseveró el Tribunal Constitucional cuando la enjuició en su Sentencia 194/2000, era impedir que se declararan valores distintos, por inferiores, de los reales y verdaderos (FJ 5). Este objetivo cuenta, desde luego, con amparo constitucional: «La lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración Tributaria» (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3). «Con todo —puntualiza—, es evidente que el hecho de que el fin sea constitucionalmente legítimo no significa que también lo sean los medios concretos utilizados para alcanzarlo. Por ello, tanto si se adoptan medidas de carácter tributario como si se recurre a medidas sancionadoras deberán respetarse los preceptos constitucionales aplicables a cada una de estas figuras y, en especial, los principios del art. 31.1 CE respecto de las primeras y los arts. 25 y 24 CE respecto de las segundas».

El precepto cuestionado establecía una presunción *iuris et de iure* de defraudación siempre que se dieran las señaladas diferencias entre los valores declarado y comprobado. A partir de aquí, la reacción del legislador se configurará a través de una ficción —dado que no admite prueba en contrario—: la ficción de que existe un acto de liberalidad. Ficción, por otra parte, harto incongruente porque implica que una misma operación, por tramos, puede ser contemplada primero como compraventa y luego como donación. Ficción, en fin, que el TC no duda en calificar carente de toda justificación razonable y, por tanto, arbitraria (FJ 8).

Además, se apreció infracción del principio constitucional de capacidad económica (FJ 8) en la medida en que se sometía a tributación una riqueza inexistente, aquella que existe únicamente como fruto de la ficción legal que afirma, como colofón del negocio jurídico verdadero, la existencia de una liberalidad en cuanto al considerado exceso de valor no declarado por el contribuyente. Una afirmación que *mutatis mutandi* no desencaja en el análisis que estamos efectuando del art. 39.2 LIRPF y del art. 121.6 TRLIS.

«Aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima —la lucha contra el fraude fiscal—, la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, este debe, “en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia”» (SSTC 221/1992 y 214/1994).

En definitiva, del recurso a la ficción para combatir el fraude fiscal no es admisible que derive el sometimiento a tributación de una riqueza inexistente pues esa consecuencia no tiene cabida en el marco constitucional.

Pero eso no es todo. Ni mucho menos.

Como es sabido, la admisibilidad de la retroactividad en las normas tributarias se encuentra supeditada a que no impliquen una colisión de consecuencias constitucionales con determinados principios de la Constitución. Esencialmente, los de seguridad jurídica y capacidad económica. Para nuestro Tribunal Constitucional se podría producir esa situación en el caso en el que un tributo gravara una riqueza ya desaparecida en el momento de entrar en vigor la ley retroactiva<sup>36</sup>. El principio de capacidad económica puede resultar gravemente dañado si el art. 39.2 (y el art. 134.6 TRLIS, claro) despliega sus efectos hacia el pasado; o sea, si somete a la particular consideración de ganancia patrimonial no justificada a rentas materializadas en bienes y derechos pero cuya antigüedad en el tiempo es perfectamente posible conocer y se sitúa en periodos prescritos: «Se vulneraría el principio de capacidad económica por el hecho de gravar, mediante una ficción jurídica, una renta inexistente»<sup>37</sup>. No en vano la Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, de 11 de diciembre, dice:

«El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia».

Y es que transformar la renta de ejercicios prescritos en renta actual gravable es lo mismo que dictar una norma en virtud de la cual cualquier renta ganada y ocultada tributará siempre cuando sea descubierta o declarada.

Ha señalado la profesora MORENO GONZÁLEZ que el grado de retroactividad en el que podría incurrir la regulación sometida a examen, siguiendo la doctrina del TC, debería calificarse como retroactividad de grado máximo, aun puntualizando que «el tipo de retroactividad en la que esta normativa

<sup>36</sup> Nos remitimos al Capítulo III de nuestro libro *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales, 1992.

<sup>37</sup> E. SIMÓN ACOSTA, «Arbitrariedades y excesos jurídicos...», *op. cit.*, p. 54. *Vid.* también GARCÍA BERRO, *op. cit.*, p. 259, y LÓPEZ LÓPEZ, *op. cit.*, p. 41.

incurre es inédita en el análisis constitucional, pues dicha normativa afecta, no ya a hechos consumados o perfeccionados, sino a obligaciones extinguidas por prescripción». Teniendo en cuenta el declarado rechazo que el TC dispone para los casos de retroactividad absoluta no parece que las apelaciones a la lucha contra el fraude fiscal puedan bastar para paliar tan grave tara en este instrumento jurídico. «De la doctrina constitucional cabe inferir que dicha finalidad no permitiría al legislador anudar a una disposición una retroactividad de efectos tan amplios que afecte no ya a situaciones consumadas o perfeccionadas, sino prescritas, vaciando de contenido al principio de seguridad jurídica y afectando a la esencia misma del instituto de la prescripción, amén de reducir significativamente las garantías de los contribuyentes no defraudadores, que ven muy mermado su derecho de defensa al no permitírseles (más allá de los dos supuestos expresamente previstos en la normativa) ofrecer una explicación razonable sobre la procedencia de los bienes o ingresos detectados»<sup>38</sup>.

Ciertamente, la sentencia que analiza presenta un caso de retroactividad máxima: la Ley 2/2011 dota de retroactividad en grado máximo una modificación que afecta las rentas de periodos prescritos en el momento de aprobarse la medida, «situaciones jurídicas cuyos efectos ya se han consolidado», con incidencia directa en el principio de seguridad jurídica, quiebra de la interdicción de la arbitrariedad y vulneración del principio de confianza legítima. La defensa de la constitucionalidad de la norma apelando al contexto de crisis financiera fracasa estrepitosamente cuando en su FJ 5, la sentencia replica:

«En primer lugar, las invocaciones genéricas a la crisis financiera no pueden tener virtualidad alguna, por sí mismas, para admitir el establecimiento de una medida con el grado de retroactividad como la que aquí se cuestiona. La realidad de la crisis financiera, y sus devastadores efectos sobre las cuentas públicas, no permiten sin más tener por justificado cualquier grado de retroactividad por el mero hecho de que este pueda facilitar que se atajen economías de opción como las que refiere el escrito del Abogado del Estado. Todo ello sin perjuicio de que lo que se controvierte en este caso no es la medida en sí, sino su efecto retroactivo, que extiende sus efectos desde el ejercicio de 2004, alcanzando de lleno ejercicios en los cuáles la crisis financiera y después económica no había ni siquiera empezado.

En segundo lugar, y en concreto sobre la justicia tributaria, a la que también alude el Abogado del Estado, no cabe duda de que la finalidad de luchar contra

---

<sup>38</sup> «Seguridad jurídica y retroactividad de normas tributarias. Análisis de la STC 121/2016, de 23 de julio, y sus posibles implicaciones sobre la declaración de bienes situados en el extranjero» (*Revista Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 405, diciembre, 2016, p. 126). *Vid.* también la STC 73/2017.

Ciertamente, la sentencia que analiza presenta un caso de retroactividad máxima: la Ley 2/2011 dota de retroactividad en grado máximo una modificación que afecta las rentas de periodos prescritos en el momento de aprobarse la medida, «situaciones jurídicas cuyos efectos ya se han consolidado», con incidencia directa en el principio de seguridad jurídica, quiebra de la interdicción de la arbitrariedad y vulneración del principio de confianza legítima. La defensa de la constitucionalidad de la norma apelando al contexto de crisis financiera fracasa estrepitosamente cuando en su FJ 5, la sentencia replica:

determinadas economías de opción, o directamente contra prácticas elusivas de impuestos, constituye, como tantas veces hemos reiterado, un mandato constitucional, ya que “la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar” (por todas, STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3). La garantía de un sistema tributario justo es central a todo Estado social y democrático de derecho, ya que, en ausencia de tal sistema, no puede ni siquiera haber una sociedad civilizada. Ahora bien, ello no permite, sin más, que el legislador pueda anudar a una disposición una retroactividad de efectos tan amplios como la que aquí se enjuicia, pues ello convertiría el principio de seguridad jurídica en una mera ilusión o en un principio vacío de contenido».

## **6. LA APLICACIÓN EN EL TIEMPO DE LOS ARTS. 39.2 LIRPF Y 121.6 LIS**

Debemos atender, ahora, a los aspectos temporales de los preceptos objeto de análisis.

Las redacciones que la Ley 7/2012 da a los arts. 39.2 LIRPF y 121.6 LIS entraron en vigor al día siguiente de la publicación en el *BOE* de dicha ley. Como la publicación tuvo lugar el día 30 de octubre de 2012 la entrada en vigor se sitúa en el día 31 del mismo mes.

Coherentemente, la DA 2 de la misma Ley 12/2012 señala lo siguiente:

«La imputación regulada en el apartado 2 del artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el apartado 6 del artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establecidos por esta Ley, se realizará al periodo impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados».

Esta disposición es fruto de la enmienda núm. 67 introducida por iniciativa del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso. Su justificación, más bien parca, consiste en actuar «como complemento a las modificaciones del apartado dos del artículo 3 y del artículo 4 de este Proyecto de Ley y con el mismo objetivo de evitar dudas interpretativas sobre el ámbito temporal de aplicación de las modificaciones incluidas en los artículos 39 de la Ley 35/2006 y 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades».

Aunque la DA 2 adolece de falta de claridad, sí permite advertir el interés que tiene el legislador en fijar los términos de aplicación temporal de los arts. 39.2 y 121.6 TRLIS. Y se fijan tales términos distanciándose, aun levemente, del mandato general del art. 10.2 LGT donde se estipula que

«salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento».

La divergencia que se aprecia entre el mandato de la DA 2 de la Ley 7/2012 y el art. 10 LGT reside en que, conforme a este último precepto, y dado que IRPF e IS son tributos con periodo impositivo, la redacción dada por la Ley 7/2012 a los arts. 39 LIRPF y, entonces, 134 TRLIS se debería aplicar únicamente a aquellos periodos impositivos que se iniciaran a partir del momento de su entrada en vigor. De tal manera, situada su entrada en vigor el día 31 de octubre de 2012, se tendría que aplicar, en lo que hace al IRPF, a partir del 1 de enero de 2013<sup>39</sup>, y en relación con el IS, al periodo impositivo que se iniciara después del 31 de octubre de 2012. En cambio, de la DA 2 se colige que, como la DA 1 se refiere al periodo impositivo en que hubieran estado en vigor los arts. 39.2 y 134.6, la consecuencia, para ambos impuestos, es que las nuevas redacciones de esos preceptos se apliquen ya en el ejercicio 2012 pues a 31 de octubre de ese año el devengo<sup>40</sup> todavía no se había producido para ninguno de los dos tributos.

Por consiguiente, en principio, parecería que, desde el 31 de octubre de 2012, tanto para el IRPF como para el IS, sería aplicable la regla especial de ganancias patrimoniales no justificadas contenida en los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS. Sin embargo, a nuestro modo de ver, eso no es realmente así. Y no lo es porque el efecto material que recogen ambos preceptos —la imputación de una ganancia patrimonial no justificada— depende de que «no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la General Tributaria». Ergo, en tanto esa obligación no sea exigible no cabe apreciar su incumplimiento. Así, si la obligación de información, según dispuso más tarde la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, tenía que cumplirse entre el 1 de febrero y el 30 de abril de 2013<sup>41</sup>, solo a partir del 1 de mayo de 2013 podía apreciarse el posible incumplimiento de la obligación de información relativa al Modelo 720. Solo a partir de ese momento podían, por tanto, producirse los efectos, los que sean, que cabe atribuir a los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 LIS, de nuevo caño.

Obviamente, antes de esa fecha, el 1 de mayo de 2013, no se podían aplicar aquellos preceptos y, consecuencia de ello será que las rentas empleadas en la adquisición de elementos patrimoniales con anterioridad a la misma no pueden verse afectadas por la indicada regla especial. Por tanto, solo sería

---

<sup>39</sup> El periodo impositivo es el año natural (art. 12.1 LIRPF).

<sup>40</sup> Que para el IRPF es el 31 de diciembre (art. 12.2 LIRPF) y para el IS el último día del periodo impositivo, que puede ser perfectamente cualquiera de los que van entre el 31 de octubre y el último día del año 2012 (art. 28 Ley 27/2014).

<sup>41</sup> Si bien para ejercicios posteriores las fechas de cumplimentación son las que van del 1 de enero al 30 de marzo.

aplicable al ejercicio 2013 y siguientes, pero no a los anteriores<sup>42, 43</sup>. Coherentemente, si se diera el caso de que en 2015 se inspecciona una renta de la que existe prueba fehaciente de su generación en 2011 no podrían aplicarse los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS porque no estaban vigentes en aquel ejercicio<sup>44</sup>. Esto ha significado, en la práctica regularizadora, que las rentas del ejercicio 2011 han podido regularizarse sin mayor problema puesto que, por las razones de índole temporal expuestas, no cabía ni tan siquiera plantearse que se les aplicara el bloque normativo que encabezan los arts. 39.2 y 134.6.

La aplicación que del art. 39.2 LIPF hace la Inspección de los Tributos pasa por encima de la cláusula general que dispone la LGT en su art. 21.1:

«El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa».

El segundo párrafo del precepto transcrito se convierte en una regla que otorga lógica y seguridad jurídica a la aplicación de los tributos. Refleja el adagio latino *tempus regit actum* y sustenta el criterio de que la norma aplicable en materia tributaria es la que rige el día del devengo<sup>45</sup>. En una rama jurídica tan cambiante como es el Derecho tributario, gracias a la regla del art. 21.1, segundo párrafo, ya sabemos que la ley aplicable a un supuesto de hecho es la que rige en la fecha del devengo. Obviamente, y en consecuencia, una ley posterior no puede aplicarse salvo previsión expresa de retroactividad.

Lo que se fundamenta, en ocasiones, por la Administración no es cuál es la norma aplicable a la supuesta ganancia desde el punto de vista temporal. Lo que se justifica es que no es posible aplicar el mecanismo trabado (art. 39.2 LIRPF y DA 1 de la Ley 7/2012) en un ejercicio distinto a 2012.

---

<sup>42</sup> La situación es distinta en Gipuzkoa. La Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto de Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en su art. 123.6 traspuso la regla contenida en el art. 134.6 TRLIS. Pero, más tarde, en la DT 14 establece que la regla de imputación temporal que aquel precepto establece ha de aplicarse de forma que la imputación se realice a algún periodo impositivo iniciado con posterioridad a 1 de enero de 2013.

<sup>43</sup> «La norma relativa a la entrada en vigor sitúa la aplicación de la nueva presunción respecto de los procedimientos que versen sobre el periodo impositivo de 2012 y siguientes. En los procedimientos que versen sobre periodos impositivos anteriores no se aplicará la presunción» [Eduardo SANZ GADEA, «El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (I). El elenco de modificaciones. La regularización voluntaria extraordinaria», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 360, marzo, 2013, p. 180]. El razonamiento es correcto, pero si se tiene en cuenta la vigencia de la obligación de información a la que nos hemos referido, la alusión al periodo de 2012 no lo es.

<sup>44</sup> PÉREZ y SÁEZ, *op. cit.*, p. 28. Los autores concretan con ejemplos alguna de las incoherencias a la que se puede llegar por parte de la Inspección si se aparta de los criterios señalados: así, por poner un caso, ante un bien declarado en el IP de 2011 no se comprendería que las rentas invertidas en comprarlo pudieran ser imputadas en 2012 o en 2013 o más tarde incluso.

<sup>45</sup> Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, *Devengo del tributo y periodo impositivo*, Marcial Pons, 1997, pp. 93 y ss.

Se prescinde, así, de contemplar siquiera la posibilidad de que no sea necesario plantearse el problema que se cree resolver si se diera el caso de que, por resultar imputable la renta a un ejercicio anterior a 2012, ya no había lugar a discutir si tales normas eran o no de aplicación toda vez que ambas datan de 2012 y en su regulación no se las ha dotado de carácter retroactiva.

De tal modo, quizá se quiera difuminar que se promueve un trato equivalente a la retroactividad al aplicar la Inspección una norma de 2012 a un supuesto de 2011 mediante el expediente de forzar su imputación temporal a 2012.

En suma, el criterio prevalente es aplicar, como sea, el art. 39.2 sin dirimir, previamente, si es una norma aplicable al caso por conforme a aspectos de índole temporal. Se soslaya, entonces, la regla general establecida en el art. 21.1, párrafo segundo, de la LGT, una premisa que no se puede ignorar. No cabe reconocer en el art. 39.2 una especial *vis atractiva* que implique que para lograr su aplicación se altere la ubicación en el tiempo del devengo y demás elementos esenciales del tributo.

En definitiva, la delimitación temporal de los efectos de los cambios introducidos por la Ley 7/2012 en los preceptos de la LIRPF y el TRLIS no es, en ningún caso, una cuestión menor y sugiere estas dos puntualizaciones:

a) Pone de relieve, primeramente, la existencia de una especie de limbo en el que quedan las rentas devengadas en el año 2011<sup>46</sup> por situarse extramuros de la DTE. Por fuerza, habían de regularizarse mediante el procedimiento ordinario del art. 27 LGT<sup>47</sup> y no parece sensato eliminar tal posibilidad por el simple hecho de que quien las obtuviera no procediera a presentar la declaración de bienes y derechos en el extranjero en 2013. Si la lógica nos lleva a sostener que los efectos de la regla especial de los arts. 39.2 y 134.6 se despliega porque no se regularizó mediante la DTE ni se cumplimentó luego el Modelo 720, en el caso de que la regularización voluntariamente efectuada no estuviera «bonificada» por acogerse a las benéficas condiciones de la DTE sino que fuera la derivada de aplicar el art. 27 LGT, el mero hecho de no presentar el Modelo 720 no puede bastar para justificar la aplicación de la citada regla especial. En otras palabras, no es justo ni proporcionado tratar por igual a quien despreció la posibilidad de acogerse a la benevolente DTE acompañada de la presentación de la de-

---

<sup>46</sup> El núm. 1 de la DA 1 del Real Decreto-ley 12/2012, de 31 de marzo, dispuso que «los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar la declaración prevista en esta disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición». El último periodo impositivo cuyo plazo de declaración había finalizado antes del 31 de marzo de 2012 era el año 2010.

<sup>47</sup> J. Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, «Posibilidades y límites de la amnistía fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 355, octubre, 2012, pp. 114 y 134.

claración informativa y a quien regularizó con el coste habitual por la vía ordinaria del art. 27 LGT, aunque no presentara la declaración de bienes y derechos en el extranjero. Se hace, entonces, de peor condición a este último porque no ha tenido la oportunidad de disfrutar de las ventajosas condiciones económicas de la DTE y, sin embargo, se le deparan las mismas consecuencias que a quien sí tuvo a su alcance esa oportunidad especial. De no aceptarse esta objeción, los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS funcionarían como un castigo exclusivamente de una infracción formal que consistiría en no presentar la declaración informativa, castigo desmesurado y con elevado componente vindicativo que no tiene asiento en el Derecho moderno. Y, desde luego, no podrían ser considerados como un instrumento de presión para regularizar por la de la DTE, porque esta no era accesible para rentas ganadas en 2011. En definitiva, el castigo que implicaría soportar las consecuencias derivadas de aquellos dos preceptos vendría justificado solamente por la infracción formal consistente en no presentar el Modelo 720 cuando para ello se ha previsto ya de forma expresa el núm. 2 de la DA 18 de la LGT aprobada por la Ley 7/2012.

b) Pero, en segundo lugar, «para los ejercicios anteriores la inexistencia legal de esta obligación de información, aun cuando, lógicamente, no puede confundirse con la de no tributar por ellos, no comportará, sin embargo, unas consecuencias que el ordenamiento no contemplaba entonces»<sup>48</sup>. Con este criterio perdería relevancia estimar que, pese a todo lo dicho, la presunción de los arts. 39.2 y 134.6 tiene efectos retroactivos. Esa retroactividad puede apreciarse desde un punto de vista material toda vez que, «a su entrada en vigor, ya habían ganado la prescripción, de manera tal que, para decirlo gráficamente, una obligación tributaria ya extinguida resucita. Sin embargo, desde un punto de vista formal no parece que haya retroactividad, porque la aplicación de la nueva presunción solo produce imputación de renta en 2012 y siguientes, esto es, en periodos impositivos concluidos con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 7/2012»<sup>49</sup>.

---

<sup>48</sup> LITAGO LLEDÓ, *op. cit.*

<sup>49</sup> SANZ GADEA, *op. cit.*, pp. 180 y 181. Y añade: «Por tanto, si la cuestión se enfoca desde la perspectiva del nacimiento y extinción de la obligación tributaria, la retroactividad parece existir por cuanto quedan afectadas rentas no declaradas correspondientes a periodos impositivos ya prescritos en el momento de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, pero si se enfoca desde la perspectiva de la aplicación de la presunción en el seno de un procedimiento de inspección tributaria, no hay retroactividad, o a lo sumo la hay en un grado mínimo, por cuanto la renta derivada del ejercicio de la presunción se imputará a una obligación tributaria devengada después de la entrada en vigor de la Ley 7/2012». Obsérvese que se refiere a la aplicación de la presunción como consecuencia de actuaciones de comprobación y no de actuaciones de regularización voluntaria del propio obligado tributario, como serían las encuadrables en el marco del art. 27 LGT.

## CAPÍTULO III

# ARGUMENTOS QUE PERMITEN SOSTENER LA VIABILIDAD DE REGULARIZAR MEDIANTE EL MECANISMO DEL ART. 27 LGT AUN CUANDO NO SE HUBIERA PRESENTADO EL MODELO 720

En este contexto surge la siguiente pregunta: si no se presentó «en plazo» la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero ¿las consecuencias son, irremediablemente, las previstas en el art. 39.2 LIRPF y en el art. 121.6 TRLIS, tras su reforma por la Ley 7/2012, y en otras normas de naturaleza formalmente sancionadora?

### 1. SENTIDO Y FINALIDAD DEL ART. 27 LGT

Los arts. 39.2 y 121.6 sustentan una posición criticable desde múltiples puntos de vista<sup>1</sup>, como estamos viendo, pero, además, dibujan una vía muy poco rentable para la Administración. Probablemente esta saldría ganando si estimulara la regularización tardía con el mecanismo tradicional previsto en la LGT ahora que ya se ha cerrado definitivamente el acceso a la DTE.

Nuestro sistema tributario, desde hace tres décadas, ofrece al obligado tributario oportunidades para el cumplimiento tardío, pero voluntario, a tra-

---

<sup>1</sup> Por ejemplo, GARCÍA BERRO apunta otro enfoque posible cuando asevera que «eliminar la prescripción del impuesto en relación con las rentas no declaradas que se hayan aplicado a la adquisición de bienes en el extranjero, sin establecer idéntica consecuencia en relación con las rentas destinadas a adquirir bienes en el territorio español, puede plantear problemas bajo la perspectiva del principio de libre circulación de capitales» (*op. cit.*, p. 260). Sobre este mismo tema, *vid.* FALCÓN TELLA («La obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero», *op. cit.*, pp. 15 y ss.) y SIMÓN ACOSTA («Arbitrariedades y excesos jurídicos...», *op. cit.*, pp. 74 y ss.).

vés de las previsiones que hace el art. 27 LGT. No parece razonable concluir que esa vía ha quedado completamente cegada por los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS —hoy art. 121.6 LIS—.

La admisión de formas de regularización voluntaria extemporánea tiene una explicación. La adopción generalizada del sistema de autoliquidación en España en las últimas décadas ha supuesto indudables ventajas en la gestión de los tributos para la Administración tributaria. Aun así, también ha puesto al descubierto otros aspectos de una mecánica caracterizada por el hecho de que el contribuyente declara, liquida y paga y la Administración únicamente controla y corrige. Uno de esos aspectos menos positivos es, precisamente, que, como consecuencia del funcionamiento del sistema, la Administración se mueve en un contexto de incertidumbre en el sentido de que ignora si todos los contribuyentes cumplen adecuadamente su obligación de autoliquidar. Es cierto que puede reducir ese estado de desconocimiento mediante el uso de las extraordinarias facilidades de todo tipo que tiene a su disposición (potestades legalmente atribuidas a su favor, ingentes recursos materiales a su disposición, funcionarios altamente especializados). Pero, aun así, existen zonas oscuras donde le resulta complicado entrar y descubrir deudas pendientes de liquidación y de pago. Es en este entorno en el que, desde hace años, y primando una visión práctica del problema, se reconoció por el legislador fiscal la posibilidad de que el contribuyente pagara tardíamente a cambio de asumir unos recargos compensatorios y siempre que la rectificación la hiciera voluntariamente, esto es, que no fuera como consecuencia de una acción previa de la Administración.

Las leyes fiscales han acogido este mecanismo incentivador del cumplimiento tardío al regular las declaraciones y autoliquidaciones complementarias presentadas voluntariamente fuera de plazo. Existen desde los años ochenta del pasado siglo, pero no es hasta la Ley 25/1995 de reforma de la LGT de 1963 cuando se adopta un esquema de recargos compensatorios similar al actual.

La LGT de 2003 regula hoy este mecanismo en su art. 27<sup>2</sup> debiendo destacarse lo siguiente:

Son dos los presupuestos que deben concurrir para aplicar estos recargos:

---

<sup>2</sup> «1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

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

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 o 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

— Pago o presentación de declaración o autoliquidación extemporáneamente.

— Carácter voluntario o espontáneo de tal ingreso o presentación, lo que implica falta de requerimiento administrativo.

Para estos supuestos, en los que se combina el incumplimiento de las normas legales con la voluntad de regularizar la situación, con el arrepentimiento espontáneo, se ha previsto un sistema de recargos que se caracteriza por los siguientes rasgos:

— Su importe crece a medida que transcurre más tiempo desde el momento en que debió cumplirse la obligación fiscal (5 por 100 hasta los tres meses, 10 por 100 entre los tres y los seis meses, 15 por 100 entre los seis y doce meses y 20 por 100 a partir de los doce meses)<sup>3</sup>.

---

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

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

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

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

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

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

<sup>3</sup> Además, como novedad, introducida con la finalidad de impulsar el pago o el aseguramiento del pago de los recargos, la Ley 36/2006 dispuso la reducción de los recargos en un 25 por 100 siempre que se dieran las siguientes condiciones:

— Que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo que se abre con la notificación por parte de la Administración del importe del recargo correspondiente y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la

- Solamente se compatibilizan con la exigencia de intereses de demora cuando el retraso en el cumplimiento rebasa los doce meses.
- En ningún caso, se impone sanción.

El mecanismo de regularización voluntaria del art. 27 LGT es de general aplicación a todos los tributos. El Ordenamiento tributario no limita su aplicación a tal o cual clase de tributos. El art. 27 es una cláusula de aplicación generalizada a todos los tributos que trasluce una determinada valoración que hace el legislador: conviene establecer un estímulo positivo para que el contribuyente regularice de manera voluntaria su situación fiscal (Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de noviembre de 2000).

Desde esta perspectiva, se constata que se trata de un mecanismo benéfico para el contribuyente arrepentido de extensión generalizada a todo el Ordenamiento. Por ello mismo no sería aceptable impedir su aplicación en los casos previstos en los arts. 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, máxime cuando ello no se hace de forma expresa. Obsérvese que esos preceptos no prohíben recurrir al art. 27 LGT. Lo que hacen es prever unas consecuencias que no son compatibles con las previstas en la LGT para las declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo. De tal modo, en caso de presentación voluntaria de una autoliquidación complementaria fuera de plazo pugnan, por un lado, la causa de exclusión de responsabilidad contemplada expresamente en los arts. 27 y 179.3 LGT<sup>4</sup> y, por el otro, la imperativa aplicación «en todo caso» de las consecuencias establecidas en los arts. 39.2 LIRPF y 121.6 TRLIS<sup>5</sup> así como las estrictamente sancionadoras que vienen anudadas a los mismos.

---

liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea dentro de los plazos previstos legalmente.

— Que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo voluntario de pago abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

Existe un anteproyecto de ley que flexibilizaría todavía más la naturaleza de recargos «a la carta» introduciendo el siguiente cambio en el cómputo de su importe: «El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso» [Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del Consejo, de 10 de octubre, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la unión europea, y de modificación de diversas normas tributarias].

<sup>4</sup> «Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquellas».

<sup>5</sup> Hay que reconocer que se han establecido cumpliendo la exigencia de ley formal que demanda el art. 8 LGT, letras a) y e), pero nada más.

## 2. COMPATIBILIDAD DE LA DTE CON LA VÍA DEL ART. 27 LGT

Estimamos incorrecta aquella interpretación que hace prevalecer la solución legal más discutida, la de los arts. 39.2 y 121.6, frente a aquella otra indiscutida, plenamente asentada en el tiempo y en el Ordenamiento, que es la que representa el art. 27 LGT. De aceptarse esta prevalencia, se provocaría una situación distorsionada.

No hay duda de que el actual art. 27 LGT, y prescindimos completamente de sus antecedentes, está en vigor desde el 1 de julio de 2004<sup>6</sup>. Y mientras se desarrolló el proceso aplicativo de la DTE, esta fue perfectamente compatible con el mecanismo del art. 27 LGT. De modo diáfano lo reconocía el Informe de la Dirección General de Tributos de 27 de junio de 2012:

«El Real Decreto-ley 12/2012 ha incorporado una nueva vía de regularización de rentas no declaradas a través de la presentación de la declaración tributaria especial.

Ahora bien, tal regulación no excluye en modo alguno la vía tradicional de regularización a través de la presentación de autoliquidaciones complementarias extemporáneas sin requerimiento previo previstas en la Ley General Tributaria.

Por tanto, ambas vías de regularización son perfectamente compatibles, pudiendo utilizarse indistintamente e incluso de forma complementaria por el obligado tributario para regularizar su situación tributaria.

Es decir, el contribuyente puede regularizar rentas no declaradas materializadas en bienes o derechos ocultos a través de la declaración tributaria especial y regularizar otros conceptos por medio de la regularización ordinaria a través de complementaria, presentando las declaraciones correspondientes»<sup>7</sup>.

Luego, «la regularización fiscal de la Ley General Tributaria y la del Real Decreto-Ley 12/2012 no solo coexisten, sino que son complementarias»<sup>8</sup>. «Cuando la declaración extemporánea resulte más beneficiosa el obligado tributario podrá acudir a ella<sup>9</sup>, incluso dentro del plazo de declaración de la declaración tributaria especial, y, naturalmente, una vez transcurrido el mismo, puesto que la normativa de la declaración tributaria no ha incidido sobre la de la declaración tributaria extemporánea. En este sentido el primer informe de la Dirección General de Tributos precisa que la declaración tributaria especial “no excluye en modo alguno la vía tradicional de regularización a través de autoliquidaciones complementarias extemporáneas

<sup>6</sup> Cfr. DF 11 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>7</sup> Pp. 11 y 12.

<sup>8</sup> Luis María CAZORLA PRIETO, «La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico», *Civitas, REDF*, núm. 157, 2012, p. 98. Vid. también Joan IGLESIAS CAPELLAS, «La regularización tributaria en tiempos de crisis», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 350, mayo, 2012, p. 10.

<sup>9</sup> Por ejemplo, porque en ella sí puede compensar pérdidas.

sin requerimiento previo previstas en la Ley General Tributaria” (apartado 11)»<sup>10</sup>.

Aun así, parece que, con la entrada en vigor de la Ley 7/2012 el día 30 de octubre de 2012, dejaría de ser aplicable a determinadas rentas sujetas al IRPF y al IS. En efecto, la supuesta abrogación del art. 27 LGT no se extendería a todas las rentas sujetas a aquellos tributos sino solamente a las que pueden dar lugar a una ganancia patrimonial no justificada, que es el molde recogido en los arts. 39.2 LIRPF y 121.6 LIS.

No puede dejar de traerse a colación que también la DTE adoptó el molde de la ganancia patrimonial no justificada a la hora de configurar el peculiar gravamen regulado en la DA 1 del Real Decreto-ley 7/2012. Según el Informe de 27 de junio de 2012 de la Dirección General de Tributos<sup>11</sup>:

«La disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 se refiere a bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en el IRPF, IS o IRNR, sin mención alguna al Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante IVA, ni demás impuestos indirectos. En consecuencia, no es posible la regularización de cantidades dejadas de ingresar derivadas de impuestos indirectos mediante la presentación de la declaración tributaria especial. La regularización correspondiente a dichos impuestos, si resulta procedente, debería efectuarse mediante declaraciones complementarias que conllevarían los recargos previstos en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre)».

Ergo, aparte de tener que utilizar, forzosamente, el art. 27 LGT para regularizar impuestos indirectos, u otros impuestos directos como el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, también se tuvo que acudir al mismo cuando se trataba de rentas que por su naturaleza no podían reconducirse a la figura de la ganancia patrimonial no justificada. Así fue antes de la DTE, durante el tiempo en que esta se pudo aplicar y también después, a nuestro juicio, porque los arts. 39.2 LIRPF y 121.6 TRLIS no pueden ir contra su propia redacción: ellos también utilizan la figura de la ganancia patrimonial no justificada. De modo expreso se reconoce en el Informe citado que «no se entenderán regularizadas por la presentación de la declaración tributaria especial las rentas que por su naturaleza no puedan materializarse en la adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración especial, tales como gastos incorrectamente deducidos por amortizaciones o provisiones, rentas puestas de manifiesto por correcciones valorativas, y en general cualesquiera otras rentas que estuvieran materializadas en otros bienes o derechos distintos de los declarados»<sup>12</sup>. Similarmen- te, «cuando el contribuyente no hubiera declarado las rentas inmobiliarias imputadas por aplicación de lo previsto en el artículo 85 de la LIRPF, al no

---

<sup>10</sup> J. Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, «Posibilidades y límites de la amnistía fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 355, octubre, 2012, p. 130.

<sup>11</sup> *Vid.* p. 8.

<sup>12</sup> *Vid.* p. 5.

existir bienes o derechos cuya adquisición corresponda con tales rentas no resulta procedente la presentación de la declaración tributaria especial en relación con las mismas. Por tanto, para regularizar estas rentas el contribuyente deberá acudir al procedimiento ordinario de regularización»<sup>13</sup>.

Conforme a este último supuesto, perfectamente podría suceder que respecto de un inmueble comprado por una persona física en 2010 con rentas ocultas no regularizadas por la vía de la DTE, y sin haber declarado el inmueble en el Modelo 720, regularizara en 2015, por la vía del art. 27 LGT, las rentas imputadas correspondientes al mismo relativas a los periodos no prescritos, mientras que le estaría vetada la regularización de las rentas invertidas en la compra, siempre y cuando se diera por buena la interpretación más radical del nuevo art. 39.2 LIRPF. Del mismo modo, y si ese inmueble hubiera sido declarado en el Impuesto sobre el Patrimonio de 2011 del sujeto en cuestión y no se considerase que ya hay «renta declarada», pero las rentas empleadas en su adquisición no fueron objeto de la DTE en su momento, esa misma interpretación radical impediría regularizarlas y las tendría por no prescritas aunque se pudiera probar que la adquisición, por ejemplo, tuvo lugar en 2006. Ese es el absurdo al que puede llevarnos la indicada exégesis del art. 39.2.

En resumidas cuentas, no recibe el mismo trato la renta oculta no prescrita consumida o no materializada en un elemento patrimonial que aquella otra que sirvió para adquirir un bien o derecho. La primera sale mejor parada en caso de regularización porque evitaría la aplicación del art. 39.2 y nada impide que se pudiera probar su carácter prescrito, llegado el caso. Nada de eso sucede con la renta que se materializa en un elemento patrimonial en el caso de ser aplicable el art. 39.2. Tamaña diferencia de tratos no parece razonable ni justificada.

Toda esta compartimentación en las vías a seguir para regularizar las distintas deudas tributarias resulta caprichosa y arbitraria, altamente compleja y artificiosa, y contribuye a alimentar la impresión de que hay que buscar una interpretación que permita, por un elemental sentido de lo que es más práctico y también más justo, utilizar la vía de la regularización ordinaria del art. 27 LGT.

¿Por qué al llegar el día 30 de noviembre de 2012 y al finalizar el plazo de vigencia de la DTE hay que entender evaporadas las posibilidades de acogerse al art. 27 LGT?<sup>14</sup> La pregunta, de obvio carácter retórico, tiene una

<sup>13</sup> Vid. p. 4 del Segundo Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la Declaración Tributaria Especial, emitido por la Dirección General de Tributos el día 11 de octubre de 2012. Y lo mismo cabría decir de las rentas imputadas por aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional o las rentas imputadas derivadas de instituciones de inversión colectiva establecidas en paraísos fiscales (p. 5).

<sup>14</sup> «¿Podría un contribuyente regularizar voluntariamente su situación después de haber incumplido con la obligación de información? La respuesta tiene que ser necesariamente sí. Debe poder hacerlo tanto en cuanto a la declaración informativa en sí (previsto en el régimen sancionador específico) como en cuanto a las rentas que originaron los bienes en cuestión. En este último caso, deberían aplicarse úni-

respuesta que todos conocemos: si la amnistía ofrecía un acicate extraordinario para regularizar, y la obligación de información se aprobó cuando la posibilidad de acogerse a aquella todavía no había terminado, el mensaje era nítido: había que regularizar aprovechando la amnistía y transparentarse ante Hacienda usando el Modelo 720.

Claro que, para conseguir tal meta no es aceptable instaurar un régimen excepcional que implique la imposibilidad de regularizar para siempre aquellas deudas correspondientes a impuestos sobre la renta (IRPF, IS) relacionados con los elementos patrimoniales que debieron figurar en la declaración de bienes y derechos en el extranjero que correspondía presentar en 2013 sin que así se hubiera hecho. Semejante actitud nada tiene que ver con la meta que hoy comparten las Haciendas modernas de favorecer el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, aunque sea tardío. Antes bien, es una expresión de venganza institucional, de justicia vindicativa, en la que cualquier atisbo de ejemplaridad se desvanece toda vez que, a día de hoy, ya nadie puede viajar en el tiempo y acogerse a un mecanismo que hace años que se extinguió cual es la DTE.

No es de recibo, tampoco, neutralizar el art. 27 LGT al que se quiere privar de sus efectos regularizadores intentando que prevalezca sobre el mismo la aplicación, «en todo caso», del art. 39.2 LIRPF con sus funestas previsiones. Y no lo es, entre otras razones, porque la intención de favorecer el cumplimiento tardío del sujeto inicialmente incumplidor, por paradójico que pueda parecer, se encuentra plasmada también en este conjunto de normas que estamos analizando. Así, sucede con la DA 18 de la LGT, introducida por la Ley 7/2012, en su apartado 2, cuando dispone el régimen de infracciones y sanciones que recae sobre quien incumple el deber de suministro de información descrito en el apartado 1. Efectivamente, a las infracciones graves que se tipifican corresponden sanciones muy gravosas que, sin embargo, se reducen muy notablemente «cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria». Pensemos que la reducción consiste en sancionar con 100 euros por cada dato omitido en lugar de 5.000 euros. Luego, la voluntad de impulsar el cumplimiento voluntario, aun de un modo extemporáneo, es palpable. No es comprensible, pues, que se incentive tan significativamente a un obligado tributario a presentar su Modelo 720 fuera de plazo si ello le va a comportar, sin embargo, tener que soportar la imputación de ganancia de patrimonio no justificada y, además, la sanción material de 150 puntos porcentuales<sup>15</sup>.

---

camente los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo regulados en el artículo 27 de la LGT» (Isabel ESCANDÓN RUBIO y Esther LITA FERRIOLS, «Cuestiones controvertidas al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez. Especial reformas estructurales*, 2012, p. 135).

<sup>15</sup> No obstante, la Agencia Tributaria, ha dado a conocer la Pregunta núm. 70 del conjunto de «Preguntas Frecuentes M.720». La pregunta reza como sigue: «¿Cuáles son las consecuencias de la presentación de la declaración fuera de plazo?». Y la respuesta es, abreviadamente, que «con independencia

### 3. LA AUSENCIA DE DECLARACIÓN CONSTITUYE EL AUTÉNTICO CATALIZADOR DE LA REGLA DEL ART. 39.2 LIRPF

Se ha sostenido, en páginas anteriores, que el objetivo último de la DTE y, sobre todo, de la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero, era aflorar patrimonio y rentas. Por tanto, lo relevante para Hacienda era, y es, antes que nada, acceder a esa información de la que carecía. A partir de ahí, y mediante sus propios medios, podrá recaudar un buen monto de deuda tributaria. Si, por el contrario, persiste la opacidad, la recaudación presente y futura se va a resentir seriamente.

El suministro de información con trascendencia tributaria, ligada o no a un hecho imponible susceptible de ser liquidado, es objetivo compartido por la indicada obligación de información y por el mecanismo que articula el art. 27 LGT. En relación con este último es fácil comprobarlo:

— Para que pueda ser aplicable el sistema de recargos del art. 27 LGT, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el periodo impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho periodo. Como consecuencia de lo anterior, la inclusión en una determinada autoliquidación de operaciones que habían de haberse incluido en una autoliquidación anterior no dará lugar a la aplicación del sistema de recargos, antes bien, se considera que ese supuesto acarrea la existencia de una infracción tributaria leve si la autoliquidación incorrecta se presentó antes de iniciar las actuaciones de comprobación (cfr. arts. 27.4 y 191.6 LGT).

Es el único caso de regularización extemporánea voluntaria en el que se impone una sanción. Y es así porque el obligado tributario ha intentado eludir la aplicación del recargo mediante el expediente de camuflar entre las cuantías de una autoliquidación posterior, importes que debían haber sido declarados en periodos anteriores y que, por tanto, solo podían ser regularizados asumiendo el coste de los recargos del art. 27 LGT. La falta de información por parte del sujeto que regulariza hace que la ignorancia acerca de lo sucedido persista en la Administración gestora la cual carece del conocimiento relativo a si los importes declarados en un periodo de liquidación determinado corresponden a ese periodo o si son imputables temporalmente a periodos anteriores<sup>16</sup>.

---

de las sanciones por el incumplimiento de la obligación formal» se aplicarán o el art. 39.2 LIRPF o el art. 134.6 TRLIS, según proceda.

<sup>16</sup> En relación a toda esta problemática, y subrayando que la función del art. 27 LGT es promover un mayor conocimiento de la situación tributaria del obligado por parte de la Administración, el TS dice: «Es una contradicción conceptual la pretendida “regularización voluntaria tácita”. No existe tal regularización si se omiten los datos necesarios para comprobar la situación tributaria que se quiere regularizar. Resultaba y resulta esencial, en la regularización voluntaria, el conocimiento por la Administración de la

— El art. 27, en sus apartados 3 y 5, contempla de modo expreso la posibilidad de que la regularización consista en la presentación de la autoliquidación extemporánea y vaya seguida de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento. Si, además, se cumplen los plazos establecidos en el acuerdo administrativo que, en su caso, haya concedido dicho aplazamiento, la ley fiscal premia al obligado tributario con una rebaja del 25 por 100 del importe del recargo que sea de aplicación. Si la Administración no le concede lo que solicita se le impondrá el recargo en su integridad. En cualquier caso, ni en una ni en otra circunstancia existen consecuencias sancionadoras de ningún tipo para el obligado tributario solicitante.

Por consiguiente, presentar una autoliquidación extemporáneamente sin requerimiento previo y pidiendo un aplazamiento que luego no se concede no constituye una infracción. No conlleva sanción alguna. Únicamente, existente esa deuda autoliquidada y, dictado, posteriormente, el recargo correspondiente por el órgano administrativo competente, el obligado tributario se encuentra ante la tesitura de tener que hacer frente a deuda y recargo en los términos previstos por las normas de recaudación tributaria. Es lo mismo que sucede si se presenta la complementaria, pero ni se ingresa ni se solicita aplazamiento, fraccionamiento o compensación de la deuda. En tal caso, el art. 27.3 LGT permite que además de los recargos por extemporaneidad que regula dicho precepto se apliquen también intereses de demora y los recargos del periodo ejecutivo de pago, o sea los de apremio. Tampoco hay sanción aquí por más que la actitud del sujeto que regulariza deje mucho de desear. Y es así porque, en la medida, en que se tiene toda la información precisa, se procederá contra él de cara al cobro de su deuda con la poderosa maquinaria recaudatoria de la Administración.

Lo realmente importante en la regularización voluntaria es eliminar cualquier ocultación, omisión o engaño que dañe la capacidad de conocer de la Administración gestora. Porque, cuando las deudas ya se conocen se pueden recaudar y esto costará más o menos, pero deuda y deudor ya están localizados.

La búsqueda de la verdadera situación fiscal de los obligados tributarios es también la meta que persigue la obligación de información que se materializa en la cumplimentación del Modelo 720. Pero, claro está, esa

---

verdadera situación tributaria del sujeto pasivo que incumple, en el correspondiente plazo, las obligaciones de autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria. Dicho en otros términos, la finalidad del artículo 61.3 LGT/1963 no era diferente de la del artículo 27.2 LGT/2003; en ambos casos se trata de permitir al contribuyente una regularización mediante la presentación de una declaración fuera de plazo que no solo sea voluntaria sino que facilite al máximo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con la necesaria simplificación y agilización de la gestión tributaria, para lo que resulta imprescindible la identificación de la obligación tributaria y el periodo al que se refiere. En segundo término, desde el punto de vista del Derecho sancionador, en la medida en que pudiera resultar aplicable, no es lo mismo desde la perspectiva de la culpabilidad y proporcionalidad una regularización voluntaria detallada, por el incumplimiento en el tiempo de obligaciones tributarias, que un cumplimiento tardío de dichas obligaciones ocultando o silenciando la realidad del ilícito ya consumado» (FJ 7, STS de 8 de septiembre de 2011).

información puede llegar a la Administración tributaria por otros cauces, con medidas más proporcionadas, tales como el intercambio de información tributaria entre Estados.

Ese razonamiento nos acerca a la exégesis que vamos a practicar del art. 39 LIRPF desde un nuevo punto de vista. En los apartados 1 y 2 de este precepto, en la descripción del hecho cierto o indicio, se utiliza la misma fórmula para explicar que hay unos bienes o derechos cuyo importe no se corresponde con la renta del sujeto. Concretamente, se dice que

«tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente» (apdo. 1).

Y que

«en todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas [...] la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información» (apdo. 2).

Por consiguiente, lo importante es comprobar si hay discordancia entre «la renta o patrimonio declarados por el contribuyente» (apdo. 1) —o respecto de los que se ha cumplido la obligación de información (apdo. 2)—, y (el valor de) determinados bienes o derechos objeto de «tenencia, declaración o adquisición» por parte del mismo sujeto. Siendo este el mecanismo que, en lo básico, repiten los dos apartados del precepto resulta razonable pensar que la lógica última que mueve las dos variantes del mecanismo ha de ser la misma, y no puede ser otra que la que es propia de la regla general de las ganancias de patrimonio no justificadas que recoge el primer apartado. Consecuentemente, la interpretación que se haga de la regla especial del segundo apartado no puede, en modo alguno, prescindir de la lógica que sustenta esta figura (mecánica presuntiva, validez de la prueba en contrario).

En suma, hay que estar a lo declarado y a lo no declarado siendo evidente que la norma omite toda referencia al pago de deuda tributaria alguna. Lógicamente, no es porque este aspecto le resulte indiferente al legislador sino porque de lo que se trata es de descubrir renta y de ver si esa renta es ya conocida por la Administración porque ha sido objeto de alguna declaración. Si la información relativa a la riqueza está en poder de la Administración, esta, sencillamente, actuará conforme a Derecho y exigirá su pago por los mecanismos que las leyes ponen a su disposición. Lo auténticamente relevante es, pues, conocer la existencia de la renta o del patrimonio pues a partir de ahí es mucho más fácil conseguir que se paguen las deudas tributarias que puedan resultar exigibles.

De ahí que, en el art. 39.2 concretamente, la no declaración active la regla específica que contiene el precepto. Pero, en base a la misma línea argumental, el segundo párrafo del precepto establece que

«no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto».

Dejemos a un lado la posibilidad de que las rentas que se transformaron en bienes y derechos correspondieran a periodos en los cuales el contribuyente no lo era por IRPF. El otro supuesto de inaplicación de la regla especial del párrafo primero del art. 39.2 consiste en que la titularidad de bienes y derechos se corresponda con «rentas declaradas». La referencia a «rentas declaradas», a nuestro modo de ver, implica que, en realidad, el legislador no está cerrado a permitir que las rentas que subyacen en las ganancias patrimoniales no justificadas sean declaradas... incluso extemporáneamente. Conforme al criterio interpretativo que emana del art. 39.1, entendemos que si la ausencia de declaración es la espoleta que activa la regla del art. 39.2, la prueba de que las rentas bajo sospecha sí fueron declaradas permite su desactivación. Y esa prueba, en los amplios términos del art. 106 LGT, puede venir dada, al menos, por estas vías:

— Acreditar que las rentas declaradas lo fueron en otros tributos. Por ejemplo, la renta con la que se adquiere un inmueble procede de una donación y se tributó por la misma en su momento. O, por poner otro caso, la renta no declarada procede de un bien que sí se declaró en sede del Impuesto sobre el Patrimonio.

— Demostrar que la renta tiene su origen en elementos patrimoniales declarados en cumplimiento de la DA 18 de la LGT.

— Probar que la ganancia patrimonial tiene su origen en «rentas declaradas» regularizadas mediante la DTE (núm. 3 de la DA 1 del Real Decreto-ley 12/2012)<sup>17</sup>.

— Manifestar la existencia de tales rentas presentando declaraciones complementarias conforme al art. 27 LGT.

---

<sup>17</sup> «Tras la regularización, los bienes ocultos en el extranjero tienen siempre la consideración de renta declarada porque así lo manda la disposición adicional 1.ª del Real Decreto-ley 12/2012 (incluso si procedían de una herencia)» (SIMÓN ACOSTA, «Arbitrariedades y excesos jurídicos...», *op. cit.*, p. 58).

Dice el Informe de la DGT de 12 de junio de 2012 que «puede ocurrir que los bienes o derechos declarados en la declaración tributaria especial se enajenen transformándose en otros bienes o derechos distintos. En tal caso, se entenderá igualmente que la adquisición de los nuevos bienes o derechos corresponde con rentas declaradas (hasta el importe objeto de la declaración tributaria especial) y tampoco podrán tener la consideración de ganancias patrimoniales no justificadas o rentas presuntas (hasta dicho importe)» (p. 6). Entendemos que se está refiriendo al periodo que se abre el 31 de diciembre de 2010, puesto que solo antes de esa fecha es posible recurrir a la DTE. Por ello, seguidamente, y en relación con las «transformaciones sucesivas de un único bien», se añade: «La titularidad de los bienes o derechos objeto de declaración deberá haberse adquirido por el declarante en una fecha anterior a 31 de diciembre de 2010, salvo que el periodo impositivo del declarante no coincida con el año natural, en cuyo caso la titularidad deberá haberse adquirido con anterioridad a la finalización del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 31 de marzo de 2012». En consecuencia, «para evitar una duplicidad en la imposición solo debe declararse uno de ellos».

Cualquiera de estas fórmulas conduce a lo mismo, a «rentas declaradas», incluida, desde luego, la posibilidad de regularizar mediante el mecanismo declaración extemporánea voluntaria de acuerdo con el art. 27 LGT. «Por rentas declaradas se han de entender rentas que hayan sido consignadas en las declaraciones del IRPF o del IS, según la naturaleza del perceptor, sin que sea relevante que se trate de declaraciones presentadas en el plazo reglamentario o que sean declaraciones extemporáneas, haya precedido o no requerimiento o actuación administrativa dirigida a la investigación o comprobación del impuesto. La ley no establece distinciones: solo dice que la norma no se aplica si “la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas”»<sup>18</sup>. De tal manera, «esto permite pensar que pueden evitarse los rigurosos efectos del incumplimiento del deber de información presentando declaraciones extemporáneas de los bienes ocultos siempre que pueda demostrarse que los bienes se poseían antes del periodo al que, en su caso, deberían imputarse las ganancias de patrimonio de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS»<sup>19</sup>.

El propio TEAC<sup>20</sup> ha sostenido que «rendimientos declarados», en el seno del IRPF, lo son tanto los consignados en la autoliquidación presentada dentro de plazo como los integrados en una declaración complementaria posterior en el tiempo pero que pueda subsumirse en las contempladas en el art. 27 LGT. Y amplía esa misma consideración a supuestos en los que lo procedente es la solicitud de rectificación de autoliquidación conforme al art. 120.3 de la LGT. Y concluye:

«A la vista, pues, de la regulación de la obligación de declarar en el IRPF (artículos 96 y 97 LIRPF) y de los conceptos de declaración tributaria, de autoliquidación y de solicitud de rectificación de una autoliquidación recogidos, respectivamente, en los artículos 119.1, 120.1 y 120.3 de la LGT y en su desarrollo reglamentario, no cabe duda de que los rendimientos podrán entenderse declarados por el contribuyente: A) Tanto cuando este los consigne en su correspondiente declaración-autoliquidación presentada en tiempo y forma por el IRPF como B) Cuando lo haga fuera del plazo de presentación legalmente establecido a través de una declaración-autoliquidación extemporánea y/o complementaria o, incluso, cuando los consigne en una solicitud de rectificación de autoliquidación, cumpliendo los requisitos y teniendo en cuenta los límites regulados para ello antes expuestos.

Ahora bien, solo podrá hablarse de “rendimientos declarados” en los casos señalados en la letra B) del párrafo anterior cuando las autoliquidaciones extemporáneas y/o complementarias o las solicitudes de rectificación de la autoliquidación se presenten antes del inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos cuyo alcance incluya la comprobación de los citados rendimientos.

Si los rendimientos se declaran mediante manifestaciones, datos o documentos aportados por el contribuyente —incluso mediante autoliquidación ex-

<sup>18</sup> SIMÓN ACOSTA, *op. cit.*, p. 56.

<sup>19</sup> *Ibid.*, p. 57.

<sup>20</sup> Resolución de 2 de marzo de 2017 (06326/2016).

temporánea o complementaria o mediante solicitud de rectificación de autoliquidación— una vez ya iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos cuyo alcance incluye su comprobación, no podrá hablarse de “rendimientos declarados” a efectos del artículo 23.2 de la LIRPF.

Y es que la LGT distingue con claridad la presentación de la declaración o autoliquidación como mecanismo de inicio de la gestión tributaria (artículo 118) a instancia del contribuyente y las actuaciones de comprobación de lo declarado por aquel iniciadas de oficio por la Administración, ya sea en el ámbito de las funciones de gestión tributaria (actuaciones de verificación de datos o de comprobación limitada) que le reconoce el artículo 117.1 como en el ámbito del procedimiento de inspección (artículo 141).

De esta forma, una vez iniciado un procedimiento de comprobación, ya sea de gestión o de inspección, los datos que pueda proporcionar el contribuyente en el curso del mismo, voluntariamente o a requerimiento de la Administración, quedan fuera ya del ámbito de lo que se entiende por declaración como mecanismo de inicio de la gestión tributaria. Se ha cerrado, por decirlo de algún modo, la fase de declaración y se ha iniciado la de comprobación de lo declarado y, en su caso, investigación o averiguación de lo no declarado. Resultaría forzado y artificioso, amén de contrario a toda lógica, considerar en el ámbito del IRPF que un contribuyente ha declarado unos rendimientos que se han puesto de manifiesto tan solo cuando se ha iniciado una actuación administrativa de comprobación».

Luego, el elemento de distinción radica en si se declara voluntariamente o no, criterio que entendemos plenamente aplicable al caso para poder afirmar que «renta declarada» es aquella que declara y liquida el contribuyente *motu proprio*, sin requerimiento administrativo previo, ya sea dentro del plazo establecido o posteriormente al amparo de mecanismos previstos al efecto como es el art. 27 LGT.

En suma, la interpretación gramatical tiene su importancia porque encaja a la perfección con un razonamiento lógico: si la renta fue declarada no puede dar lugar a la figura de la ganancia patrimonial no justificada.

Para nosotros, cuando el propio art. 39.2 admite que la renta declarada previamente —a su descubrimiento por la Administración— actúe como factor de exoneración está pensando en cualquier tipo de declaración. Obviamente, y de un modo principal, en la declaración extemporánea voluntaria.

En el campo concreto del Impuesto sobre Sociedades, se ha efectuado una interpretación de similar orientación para salvar de la aplicación del art. 121.6 TRLIS a los bienes y derechos contabilizados. «Esta nueva modalidad de renta no declarada [...] carece de sustantividad por cuanto si los activos concernidos están contabilizados la presunción ha de entenderse enervada, de manera tal que solamente operará cuando los activos no estén contabilizados, solapándose así con la presunción basada en la ocultación contable, o presunción general», inspirándose en determinados pasajes del

Real Decreto 1588/2012<sup>21</sup>. Pues bien, si tenemos en cuenta que el Derecho contable se inspira en principios especiales tales como la claridad, la veracidad, la responsabilidad, la verificabilidad, la neutralidad, etc., de forma que recojan adecuadamente los hechos y la actividad de las empresas<sup>22</sup>, de nuevo estamos volviendo al *leitmotiv* tantas veces apuntado: el objetivo último de la amnistía fiscal y de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero es transparentar bases imponibles. Cuando estas ya son conocidas, carece de sentido aplicar ciegamente el entramado normativo urdido por el legislador para arropar a una y a otra porque dará lugar a resultados desproporcionados e injustos. Por eso, cuando se concede la virtualidad de enervar la presunción a la constancia contable de bienes y derechos, en realidad, se está proyectando esta misma idea: esos elementos patrimoniales ya están a disposición de los órganos de la Hacienda Pública. Por lo mismo, ahora en el IRPF, donde la influencia de la norma contable no alcanza, si los bienes y derechos son puestos en conocimiento de Hacienda, a través de una declaración complementaria, por ejemplo, pierde sentido la aplicación de las más terribles consecuencias que depara el art. 39.2 LIRPF y su entorno normativo.

Con la presentación de la declaración o autoliquidación complementaria del art. 27 LGT el obligado tributario efectúa un acto de imputación temporal de las rentas pues las ubica en un determinado ejercicio fiscal que es el que regulariza. Es, por tanto, una herramienta fundamental para dilucidar el carácter prescrito o no de los derechos que pueden corresponder a la Hacienda Pública respecto de determinadas rentas. Si se presenta una autoliquidación complementaria correspondiente al ejercicio 2011 evidenciando unas rentas del capital mobiliario desconocidas hasta ese momento por la Administración, el siguiente paso será, en su caso, probar la realidad de las mismas desde distintos puntos de vista. Si en el mismo 2011 esas rentas se invirtieron en unos activos financieros y nunca se han liquidado, cuando el contribuyente ha culminado con éxito el proceso probatorio aludido, se cierra toda posibilidad a recurrir por la Administración a la figura de las ganancias patrimoniales no justificadas. Pero si, como parece desprenderse en una primera lectura del art. 39.2 LIRPF, para los casos previstos en dicho artículo se veda el uso del art. 27 LGT ya no se puede probar ni la prescripción de la deuda ni tampoco que las rentas materializadas en determinados bienes y derechos sean de tal o cual naturaleza de modo que se las someta a la tributación que derive de la aplicación de la normativa del IRPF.

---

<sup>21</sup> «La correcta llevanza de la contabilidad pone a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades al abrigo de los rigores de la nueva presunción», SANZ GADEA, *op. cit.*, p. 177. En la misma línea, LÓPEZ LÓPEZ trae a colación las SSTs de 8 de septiembre de 2011 y 5 de octubre de 2012, de las cuales se desprende que si las rentas supuestamente ocultas se encuentran reflejadas en la contabilidad y de la misma resulta su carácter prescrito procede anular la liquidación impugnada (*op. cit.*, p. 34).

<sup>22</sup> Cfr. JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, «Complicación y simplificación, contabilidad y fiscalidad», *Quincena Fiscal*, núm. 15, 2006.

#### **4. LA EXIGENCIA DE LOS RECARGOS DEL ART. 27 LGT POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PUEDE CONSTITUIR UN ACTO PROPIO AL CUAL QUEDA SUJETA**

En tanto que obligaciones tributarias accesorias (art. 25 LGT), los recargos del art. 27 LGT deben satisfacerse a la Administración tributaria cuando esta los exija. Es decir, su liquidación corresponde a los órganos de la Administración, por lo general a las oficinas gestoras, en función de la autoliquidación o declaración fuera de plazo que el contribuyente presente. No los liquida o cuantifica el obligado tributario sino, insistimos, esa es tarea que se adjudica al ente acreedor. Y, pese a que pueda parecer otra cosa, conforme señala el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña<sup>23</sup>, no es de imposición automática, de un modo absoluto e incondicional, sino que es preciso analizar las circunstancias singulares atinentes al caso. Solo desde esa perspectiva cabe que el Tribunal inste a la Administración, conforme a las normas del Derecho común, a valorar la situación y lo hace en estos términos:

«A título de ejemplo, resultaría de aplicación si procediera, el art. 1105 del Código civil dice que nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse o que, previstos, fueran inevitables.

Por ello es evidente que en el caso que se presentara una autoliquidación o declaración fuera de plazo debido a un caso fortuito o fuerza mayor, no procedería la aplicación del recargo, por ausencia de la esencia del incumplimiento, esto es, la falta de nexo causal entre la conducta del obligado tributario y ese cumplimiento extemporáneo de la obligación tributaria.

En tal sentido, resulta evidente, por ejemplo, que en los casos de riada (STS, Sala 1.ª, de 22 de octubre de 1971), terremoto (STS, Sala 1.ª, de 26 de diciembre de 1942), conflicto bélico (STS, Sala 1.ª, de 24 de septiembre de 1953) o revuelta popular (STS, Sala 1.ª, de 3 de octubre de 1994), la extemporaneidad de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones no podrá conllevar la aplicación del recargo.

Y sin llegar a casos tan extremos, cualquier supuesto de caso fortuito o causa justificada de innegable envergadura ha de conllevar la inaplicación del recargo, por ejemplo, por citar un caso reciente y notorio, el corte generalizado y duradero de energía eléctrica o cualquier otro evento que impidiera de forma generalizada y persistente el funcionamiento de los instrumentos informáticos».

Interesa, particularmente, este enfoque porque incide en que debe la Administración tributaria efectuar un análisis particularizado de cada caso y atender a las circunstancias concretas que se presentan. Siendo eso así, no sería admisible eludir una mínima valoración jurídica del caso de forma que la imposición de un recargo del art. 27 LGT en caso de presentación de una autoliquidación fuera de plazo albergando una regularización de las que estamos tratando no puede estimarse fruto del funcionamiento automático de los ordenadores de los que se sirve la Hacienda Pública. Muy al contrario, la

---

<sup>23</sup> Sentencia 491/2017, de 22 de junio.

exigencia del recargo al sujeto que presentó tal autoliquidación complementaria significa un reconocimiento implícito de la validez de tal proceder sin que sea aplicable la interpretación más draconiana del art. 39.2 que en estas páginas se combate incansablemente. No puede eludir la Administración su responsabilidad por aceptar el pago extemporáneo por la vía del art. 27 LGT cuando lo homologa al exigir el recargo que dicho precepto prevé. Sería como incurrir en una especie de apostasía cuya traducción en el plano jurídico nos remite a la prohibición de ir contra sus propios actos.

La teoría de los actos propios «constituye un límite al ejercicio de un derecho subjetivo o de una facultad, como consecuencia del principio de buena fe y, particularmente, la exigencia de observar dentro del tráfico jurídico un comportamiento coherente» (Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2003). Es apropiado invocarla cuando la Administración tributaria niega la viabilidad de regularizar por la vía del art. 27 LGT, pero antes ha exigido el recargo correspondiente en relación con la autoliquidación complementaria presentada.

«Cuando la Administración, con sus decisiones, crea en un administrado la presunción de que su actuación se ajusta al ordenamiento jurídico y resulta legítima, cuando se fía de aquella y en base a esa creencia programa su actividad y adopta determinaciones, tiene derecho a que estas últimas sean amparadas por el ordenamiento jurídico, matizando las consecuencias inherentes a un entendimiento estricto del principio de legalidad, para impedir a la Administración remover la situación favorable a un administrado en aras de la seguridad jurídica, principio constitucional que inspira otras instituciones, conviene no olvidarlo, como la prescripción, capaz de dejar incólumes y plenamente operativos actos administrativos eventualmente ilegales, o como la fijación de un plazo máximo para recurrirlos, cuyo transcurso los transforma en firmes e inatacables [...]. En otras palabras, cuando la creencia del administrado que sustenta su comportamiento se basa, como en este caso, en signos externos y no en meras apreciaciones subjetivas o convicciones psicológicas, debe protegerse su situación, pues la Administración no puede negar un derecho a quien legítimamente se ha fiado de ella y se ha desenvuelto conforme a los dictados que la anterior actuación de la Administración le marcaba» (voto particular a la STS de 18 de noviembre de 2013, rec. 6386/2011).

El mismo TC señala en su Sentencia 73/1988:

«La llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de *venire contra factum proprium* surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad generalmente de carácter tácito al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos subjetivos».

Recordemos que la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en la versión otorgada

por la Ley 4/1999, de 13 de enero, destaca en lo que denomina Exposición de Motivos que:

«Se introducen dos principios de actuación de las Administraciones públicas derivados de la seguridad jurídica [...]. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el Título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido en la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza recíproca de los ciudadanos en la actuación de las Administraciones públicas no puede ser alterada arbitrariamente».

Asimismo, en el art. 3, apartado 1, segundo inciso de dicha Ley, que se refiere a esos principios generales, se establece que las Administraciones públicas:

«Deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y confianza legítima».

En la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2012 dice:

«Ha de partirse de que el acto propio se pone de relieve no solo cuando la Administración manifiesta su parecer, de manera expresa y positiva, sobre cualquier cuestión de su competencia, sino que también puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos, con tal que sean concluyentes e inequívocos en relación con la evidencia de la conducta de la Administración reflejada en ellos».

Y el Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de noviembre de 2013 (recurso de casación núm. 3262/12) advierte:

«Como todo sujeto de derecho, la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate».

Lo cierto es que cuando la Administración actúa de este modo lesiona el principio de confianza legítima. Para la STS de 8 de junio de 1990 (RJ 1990/5180), ese principio

«aunque no extraño a nuestro Ordenamiento Jurídico bajo el epígrafe de “bona fides”, ya fue recogido en nuestra sentencia de fecha 28 de febrero de 1989, cual es el principio de “protección de la confianza legítima del ciudadano” al actuar de la Administración, que ha sido asumido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, de la que forma parte España, cuyo principio es de aplicación, no cuando se produzca cualquier tipo de convicción psicológica subjetiva en el particular, sino cuando dicha “confianza” se basa en signos o hechos extremos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes, para que induzcan racionalmente a aquel, a confiar en la “aparición de legalidad” de una actuación administrativa concreta, moviendo

su voluntad a realizar determinados actos e inversiones de medios personales o económicos, que después no concuerdan con las verdaderas consecuencias de los actos que realmente y en definitiva son producidos con posterioridad por la Administración, máxime cuando dicha “apariciencia de legalidad”, que indujo a confusión al interesado, originó en la práctica para este unos daños o perjuicios que no tiene porqué soportar jurídicamente».

Cuando el principio de confianza legítima y el de seguridad jurídica, del que es corolario, entran en colisión con el principio de legalidad, acaba imponiéndose el de seguridad jurídica. Así lo entiende el TS en Sentencia de 1 de febrero de 1990 (RJ 1998/1258), cuando establece que:

«En el conflicto que se suscita entre la legalidad de la actuación administrativa y la seguridad jurídica derivada de la misma, tiene primacía esta última por aplicación de un principio, que aunque no extraño a los que informan nuestro Ordenamiento Jurídico, ya ha sido recogido implícitamente por esta Sala, que ahora enjuicia, en su Sentencia de 28 de febrero de 1989 (RJ 1989/1458) y reproducida después en su última de enero de 1990».

## 5. POR CONTRASTE, LAS REGULACIONES QUE RIGEN EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DE BIZKAIA Y GIPUZKOA

La prueba de que la tesis que sustentamos constituye una forma razonable de interpretar el conjunto normativo objeto de análisis la encontramos en las regulaciones aprobadas en los Territorios Históricos de Bizkaia y Gipuzkoa. Concretamente, nos referimos a la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Bizkaia y a la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Ambas normas, en su art. 50, al regular las ganancias patrimoniales no justificadas, introducen una precisión en el momento de prever el supuesto específico que en el ámbito de la LIRPF del Estado recoge su art. 39.2. Así, dice el apartado 3 de su art. 50:

«En todo caso, tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido, en el plazo establecido al efecto, *o con anterioridad a la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación por parte de la Administración tributaria*, la obligación de información a que se refiere la Disposición Adicional Undécima de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa<sup>24,25</sup>.

<sup>24</sup> A la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa se añadió esa disposición adicional por el apartado 19 del art. 1 de la Norma Foral 5/2013, de 17 de ju-

<sup>25</sup> Ejemplar destinado para la acreditación del autor. Prohibido su uso comercial o cualquier otro. [Véase nota 25 en página siguiente](#)

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos se corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este impuesto».

Se ha destacado en cursiva la frase que separa la regulación del Estado de la de los territorios históricos de Bizkaia y Gipuzkoa. En este último caso, tal y como se defiende, la regla especial de ganancias patrimoniales no justificadas no resulta de aplicación si el obligado tributario declara «con anterioridad a la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación por parte de la Administración tributaria». La introducción de esta salvedad por estas Normas Forales significa que, como venimos sosteniendo, si hay declaración —y entendemos que no de modo exclusivo a través de una declaración asimilable al Modelo 720— de los bienes y derechos sitos en el extranjero que debieron ser objeto de información ya no es posible aplicar la discutida cláusula. El efecto de bloqueo abarca, pues, aquellos casos en los que la declaración vía Modelo 720 se produce extemporáneamente y, a nuestro modo de ver, también a otros casos en los que el efecto que se produzca en la Administración receptora de la declaración o autoliquidación sea el descrito en el art. 119 LGT.

El art. 50.3 transcrito deja al descubierto que dentro del Estado español coexisten dos modelos distintos a la hora de reaccionar contra quienes presentaron de forma extemporánea pero voluntaria la correspondiente declaración de bienes y derechos (Modelo 720): en Gipuzkoa y Bizkaia no se les aplicará el régimen equivalente al del art. 39.2 LIRPF y en el resto de España sí. Se ocasiona, de este modo, un agravio comparativo de alta intensidad, producto de centros de producción normativa distintos pero competentes y legítimos que coexisten en paralelo con ámbitos territoriales de proyección distintos, sobre cuyas consecuencias habría que reflexionar.

## **6. LA VALIDEZ DE LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA EXTEMPORÁNEA ES INCUESTIONABLE A EFECTOS DE ELIMINAR CUALQUIER TIPO DE RESPONSABILIDAD POR INFRACCIÓN O DELITO**

El art. 180.2 LGT, desde que se introdujo a través del Real Decreto-ley 12/2012, dispone que:

«Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o inves-

---

lio, de medidas de lucha contra el fraude fiscal, de asistencia mutua para el cobro de créditos y de otras modificaciones tributarias. Entró en vigor el 23 de julio de 2013 y supone en el ámbito foral lo que en el territorio común es la exigencia de información dispuesta en la DA 18 LGT.

<sup>25</sup> En el caso de Bizkaia es la DA 27 de su Norma Foral General Tributaria.

tigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación».

Este precepto, perfectamente ajustado al art. 305.4 CP<sup>26</sup>, actúa como complemento indispensable del art. 27 LGT cuando es esta vía la que se toma para regularizar y, además, se paga la deuda. El art. 180.2<sup>27</sup> LGT garantiza la inexistencia de consecuencias punitivas para quien así actúa exponiendo su situación y asumiendo materialmente las consecuencias económicas que ello comporta. Consecuentemente, cuando se regulariza voluntariamente a través de la vía del art. 27 LGT se está realizando el presupuesto del art. 180.2 consistente en «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria».

## 7. UNA REFERENCIA A LA CONSULTA DE LA DGT DE 5 DE JUNIO DE 2017

Tenemos que referirnos, finalmente, a la Consulta Vinculante emitida por la DGT con número de registro 2014-02655 y fechada el 5 de junio de 2017.

La consulta fue formulada en 2014 por un colegio profesional y la cuestión planteada para su resolución por el órgano administrativo se concreta en

---

<sup>26</sup> «Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquel dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencia.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria».

Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS, *op. cit.*, p. 109.

<sup>27</sup> Tratándose de una disposición que no tiene carácter temporal y resultando aplicable a cualquier forma de regularización tributaria legalmente prevista, «incluida la regularización mediante declaración tributaria especial» (Joan Francesc PONT CLEMENTE y María Dolores TORREGROSA CARNÉ, *La llamada «declaración tributaria especial» de 2012, correspondiente al IRPF, IS e IRNR*, Barcelona, 12 de septiembre de 2012). Vid. también Isidoro BLANCO CORDERO, en Javier MARTÍN FERNÁNDEZ (coord.), «La amnistía fiscal», *Tirant Tributario*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2012, p. 95.

las «consecuencias de la presentación del Modelo 720 de forma extemporánea sin requerimiento previo por parte de la Administración Tributaria». La respuesta, sin embargo, excederá en mucho lo que se pregunta. En cualquier caso, es la primera vez, en años, que la DGT se pronuncia sobre esta materia y evidencia, como veremos, cierta flexibilidad.

Llama poderosamente la atención que, la DGT, haciendo uso de la facultad de interpretar o aclarar las leyes tributarias que se le reconoce conforme a los arts. 12 y 88.5 de la LGT, vaya más allá de los límites del art. 39.2 de la LIRPF. Resulta harto significativo que la expresión «en todo caso», con la que se abre dicho precepto y que tantas limitaciones parece imponer para cuestiones trascendentales como puede ser la admisión de la prescripción tributaria, no supone obstáculo alguno a la hora de flexibilizar el pétreo mandato de este precepto admitiéndose, contra todo pronóstico, la validez del cumplimiento de la obligación de información establecida en la DA 18 de la LGT fuera de plazo. A nuestro modo de ver, esto debió ser siempre así por la propia naturaleza de los resortes jurídicos que permiten rehacer posiciones jurídicas originariamente incorrectos y que encuentran un elemental punto de referencia en el art. 27 LGT y en el art. 179.3 de la misma ley donde se señala lo que sigue:

«Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquellas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes».

El artículo reproducido, *a priori*, ampara regularizaciones tardías también de declaraciones informativas, como puede ser el Modelo 720. La inclusión en la LGT de previsiones específicas para la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero es admisible, aunque solo sea en el plano formal, por venir dada también por norma de rango legal, si bien ello no quita que deba manifestarse que camina en dirección contraria a la que señalan estos artículos.

Lo que ahora interesa resaltar es que la DGT, aunque sea mediante la contestación a una consulta que ha tardado casi tres años en pergeñar, interpreta el art. 39.2 con alguna flexibilidad. Flexibilidad que, para algunos, puede suponer un intento de moderar los duros perfiles del art. 39.2 justo cuando la Comisión Europea ha puesto de manifiesto sus serias discrepancias con la regulación que analizamos en este informe. Podría pensarse, entonces, que la DGT quiere demostrar que la rectificación tardía es posible y no implica sanción. Aunque, eso sí, siempre y cuando lo que se declare en el IRPF no sean solo los rendimientos tributables sino también el valor de los

elementos patrimoniales que los generan siguiendo los contornos marcados por el art. 39.2 LIRPF. En suma, el avance es escaso porque la DGT sigue anclada en la negativa a reconocer la prescripción y sujeta al molde de la ganancia del art. 39.2, rentas inexistentes, ficticias.

De la confrontación del art. 27 LGT, del art. 39.2 de la LIRPF, de la DA 18 de la LGT y de la DA 1 de la Ley 7/2012, resulta la «conclusión de la admisibilidad de que el obligado tributario pueda regularizar voluntariamente la ganancia patrimonial no justificada a que se refiere el art. 39.2».

Ahora bien, el penúltimo párrafo de la contestación a la consulta se formula en unos términos que hacen pensar que se abre una vía a regularizar conforme al art. 27 LGT.

Efectivamente, dicho párrafo viene a decir lo siguiente:

«La regularización voluntaria de la obligación tributaria material principal a través de una autoliquidación extemporánea en los términos expuestos, y particularmente en las condiciones señaladas en el párrafo anterior, permitiría, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la LGT, la no aplicación de la sanción regulada en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, aplicándose el recargo por extemporaneidad que corresponda de acuerdo con el citado artículo 27 de la LGT».

Detengámonos en los términos utilizados empezando por resaltar que, a diferencia de los párrafos que le preceden en la contestación no se menciona ni el art. 39.2 ni la ganancia de patrimonio no justificada allí dibujada.

La DGT se refiere a «la regularización voluntaria de la obligación tributaria material principal». Se trata de nociones de la Parte General del Derecho tributario cuyo significado ha fijado la LGT con carácter general para todos los tributos. Por tanto, el significado que se les debe atribuir será el recogido con carácter general, en primer lugar, en la LGT y, en segundo lugar, en la Ley del IRPF:

— Señala el art. 17.3 de la LGT que «son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias».

— El art. 20.1 de la LGT indica que «el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal», añadiendo el art. 21.1 que «el devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal».

En resumen, la obligación tributaria material principal es la que resulta de la realización del hecho imponible, momento en el que nace tal obligación.

Veamos, ahora, qué dice la Ley del IRPF.

— Dice el art. 2 que «constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador».

— Conforme a su art. 6.1, «constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente».

— Es renta, de acuerdo con el mismo art. 6, ahora en su apartado 2, «a) Los rendimientos del trabajo. b) Los rendimientos del capital. c) Los rendimientos de las actividades económicas. d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales. e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley».

Por tanto, en el marco de la Ley del IRPF, la obligación tributaria material principal es la derivada de la realización del hecho imponible que, en este impuesto concreto, consiste en la obtención de renta, conforme al apartado 1 de su art. 6, siendo las clases de renta, a estos efectos, las que relaciona el mismo artículo en su apartado 2. Entre esas rentas no figuran las ganancias patrimoniales no justificadas porque, como se ha venido manteniendo, no son una clase de renta sino una cláusula de cierre.

Teniendo en cuenta que la DGT parece iniciar un tímido proceso de apertura con esta consulta<sup>28</sup>, entendemos que esta es una interpretación razonable de la norma que puede encontrar apoyo en la exégesis efectuada del penúltimo párrafo de la consulta en los términos expuestos con el efecto excluyente de la responsabilidad por infracción regulado en el art. 179.1.d) de la LGT.

En todo caso, y esto concierne a quienes regularizaron antes de conocerse esta consulta, si cuando regularizaron no existía esta consulta de la DGT de modo que, si no se acoge la interpretación que acabamos de formular, tampoco se puede pretender que los obligados tributarios conocieran la exacta opinión de la Administración tributaria cuando esta, en lugar de consumir el plazo legal de seis meses, *ex art. 88.6 LGT*, llevaba casi tres años sin contestar una consulta que bien podía haberla orientada en el caso de haberla conocido previamente.

---

<sup>28</sup> Que la DGT le otorga cierta importancia lo prueba el hecho de que la ha llevado a revisar alguna de las Preguntas Frecuentes M. 720, concretamente a la que lleva el núm. 70. Esto es, se erige en una suerte de guía de regularización para el obligado tributario.

## CAPÍTULO IV

# ANÁLISIS CRÍTICO DEL RÉGIMEN SANCIONADOR

Se ha aludido a la existencia de un régimen sancionador sumamente severo en relación con las infracciones que puede conllevar apartarse de las previsiones relativas al cumplimiento de la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero conforme al cauce establecido. Desde esa perspectiva, cabe identificar hasta tres infracciones distintas referidas a una misma conducta, o, si se prefiere, tres infracciones indisolublemente vinculadas entre ellas<sup>1</sup> caso de ser apreciadas por la Administración en el curso de una hipotética regularización tributaria:

a) Las infracciones que consisten en no cumplimentar, o no hacerlo adecuadamente, la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero (DA 18 LGT), con multas pecuniarias que pueden oscilar entre 100 y 10.000 euros.

b) La infracción muy grave, con multa del 150 por 100, que arrastra la aplicación del art. 39.2 LIPRF o del art. 134.6 LIS, conforme a la DA 1 («Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas»).

c) La propia regla del art. 39.2 —y del art. 121.6—, que funciona, a decir de algunos<sup>2</sup>, como una auténtica sanción, completada, además, con las consecuencias que derivan para el cálculo de los intereses de demora conforme a lo ya visto.

Dejando a un lado la apreciación formulada en la letra c) anterior, centémonos en el régimen de infracciones y sanciones propiamente dicho.

---

<sup>1</sup> Cfr. GARCÍA BERRO, *op. cit.*, p. 259, y SIMÓN ACOSTA, *op. cit.*, pp. 55 y ss.

<sup>2</sup> Cfr. GARCÍA BERRO, *op. cit.*, p. 259.

## 1. INFRACCIONES MUY GRAVES POR NO CUMPLIMENTAR O NO CUMPLIMENTAR ADECUADAMENTE EL MODELO 720

Hallamos en la DA 18 de la LGT el siguiente régimen sancionador:

«2. Régimen de infracciones y sanciones.

Constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

También constituirá infracción tributaria la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta Ley»<sup>3</sup>.

### 1.1. Elemento objetivo de la infracción

El precepto articula un tipo de infracción tributaria que guarda estrecha relación con las previstas en los arts. 198 y 199 de la LGT donde se tipifican aquellas que se comenten por no presentar en plazo, o de forma incorrecta, autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico. Prueba de ello es la última frase de la DA 18 donde se establece la incompatibilidad entre unas y otras a favor de las recogidas en dicha disposición.

En suma, lo que vienen a ser infracciones de obligaciones formales, aquellas que el art. 29 LGT describe como «las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros». Precisamente, en el art. 29.2.c) se mencionan expresamente las que consisten en presentar declaraciones y autoliquidaciones.

Sin embargo, las infracciones previstas en los arts. 198 y 199 son leves o graves, nunca muy graves, y, en consonancia, las sanciones dispuestas no se acercan, ni de lejos, a las previstas en la DA 18 cuando el obligado tributario no pone remedio a la conducta infractora *motu proprio*. Continuaremos con

---

<sup>3</sup> Si, como pretende el Gobierno, las obligaciones de informar se extienden a las monedas virtuales, se añadiría al precepto este párrafo: «d) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros. La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios» [Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del Consejo, de 10 de octubre, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la unión europea, y de modificación de diversas normas tributarias]. Seguirían quedando fuera del Modelo 720 elementos patrimoniales valiosos como el oro, las joyas o las obras de arte.

esta comparativa cuando abordemos el Dictamen de la Comisión Europea, pues allí se hace un examen preciso y punzante sobre la relación entre estas infracciones especiales y las generales reguladas en la LGT. Pero sí cabe manifestar que, en ambos casos, y por más que se intente sobredimensionar la importancia que para el sistema fiscal puede tener el Modelo 720, siempre se trata de conductas que se desarrollan en la gestión tributaria, pero sin determinar impago de tributo alguno. Para esa contingencia ya existen otros tipos infractores. A través de esas obligaciones formales —y de otras tantas pues nuestro Ordenamiento está realmente plagado de ellas— la Administración requiere y precisa del concurso de los administrados como pieza básica para el funcionamiento del sistema<sup>4</sup>.

En la delimitación del elemento objetivo de las infracciones de la DA 18, el legislador opta por respetar la trilogía de conductas recogida en el Reglamento de Gestión e Inspección<sup>5</sup> delimitadoras de la obligación de informar en función del elemento patrimonial acerca del cual debe suministrarse tal información: *a)* cuentas en entidades de crédito; *b)* títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, y *c)* sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles. De todas formas, es común a todas ellas la decisión de punir los comportamientos de forma completamente desagregada. De tal manera, el incumplimiento se concreta en cada dato o conjunto de datos no presentado o presentado de forma incompleta, inexacta o con datos falsos por más que todos ellos debieran figurar, o figuren, en una única declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero. No es esta una novedad en nuestro panorama sancionador tributario. En parte ya se adscriben a este patrón sancionador los citados arts. 198 y 199 LGT y es práctica extendida a otros supuestos en las leyes tributarias especiales, como es el caso de la documentación de operaciones vinculadas<sup>6</sup>.

La técnica de desagregar la infracción genérica en las diversas omisiones<sup>7</sup>, inexactitudes o falsedades reporta pingües ingresos por sanción a la Hacienda Pública porque le permite articular un sistema punitivo individualizado y, caso por caso, exigir multas que, aisladamente consideradas, ya son de por sí muy elevadas, con lo que si se acumulan pueden dar lugar a sanciones exorbitantes. La operación de desagregación, cuyos efectos demolidores desde el punto de vista de la proporcionalidad de la sanción son más que evidentes, se realiza, únicamente, a instancias del reglamento pues la ley nada indica al respecto. Es el poder ejecutivo el que se apodera de la llave para graduar si la infracción de la DA 18 de la LGT merece ser castigada con mayor o menor dureza.

---

<sup>4</sup> Miguel Ángel SÁNCHEZ HUETE, *Las infracciones en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2007, p. 231.

<sup>5</sup> Arts. 42 bis, 42 ter y 54 bis.

<sup>6</sup> Cfr. art. 18.13 LIS.

<sup>7</sup> Nos remitimos al excelente análisis técnico que ejecuta SÁNCHEZ HUETE sobre este fenómeno en *La graduación de las sanciones en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2006, pp. 90 y ss.

Estas son las previsiones reglamentarias:

— Art. 42 bis:

«6. A efectos de lo dispuesto en la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren los apartados 2.a) y 2.b) anteriores, para cada entidad y cuenta.

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

— Art. 42 ter:

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

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

- a) En el apartado 1.b), por cada clase de acción y participación.
- b) En el apartado 1.c), por cada clase de valor.
- c) En el apartado 1.d), por cada clase de valor.
- d) En el apartado 2, por cada clase de acción y participación.
- e) En el apartado 3.a), por cada seguro de vida.
- f) En el apartado 3.b), por cada renta temporal o vitalicia.

También tendrá la consideración de dato cada uno de los saldos a que se refieren el último párrafo del apartado 1, por cada clase de valor, y el último párrafo del apartado 2, por cada clase de acción y participación».

— Art. 54 bis:

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

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

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

Salta a la vista que la rigurosa aplicación de la norma ha de conducir a resultados especialmente dolorosos para el infractor. Si se trata de informar de cuentas en varios bancos en el extranjero, con fechas y saldos distintos, ya podemos aplicar la calculadora para cifrar la sanción que puede imponerse. Si se trata de valores, el detalle en la precisión de cada acción, por ejemplo, tendrá también efectos terribles<sup>8</sup>.

Lo cierto es que, por la puerta de atrás es, al final, la Administración la que decide, en realidad, el nivel de severidad de la sanción dado que sin el complemento de los arts. 42 bis, 42 ter y 54 bis no puede aplicarse la infracción de la DA 18. En estos aspectos, el reglamento puede terminar siendo ilegal al abarcar cuestiones que chocan con el principio de legalidad en materia sancionadora. Cuando mediante la norma reglamentaria se decide lo que es dato o conjunto de datos con una repercusión sancionadora tan relevante se termina por conformar una parte del régimen sustantivo sancionador. Las normas de rango reglamentario transcritas carecen de competencia suficiente para entrometerse en esta materia, máxime cuando no cuentan con un mandato expreso y en ese sentido por parte del legislador.

Otras cuestiones más deben ser apuntadas.

La primera modalidad de la infracción, aquella que es objeto de un mayor castigo, se sustenta en la no aportación o aportación incompleta, inexacta o falseada de los datos requeridos a título informativo. Cuando el legislador abarca la aportación de documentación incompleta, inexacta o con datos falsos junto a la mera no aportación, a todas luces está apostando por un tipo infractor lo más amplio posible. Contempla tanto la no aportación de documentación como el hecho de que la que se aporte sea defectuosa; notablemente defectuosa habría que decir si es que se estima, como parece lógico, que los defectos en la documentación aportada alcancen un mínimo desvalor. Se habla de aportación incompleta, defectuosa o con datos falsos equiparando las tres situaciones a efectos punitivos cuando, obviamente, no son lo mismo. El legislador tributario manifiesta cierta querencia por estos adjetivos y muestra de ello es el régimen sancionador de la LGT en el que reiteradamente se recurre para tipificar conductas infractoras a la presentación incompleta, inexacta o con datos falsos de declaraciones (art. 199), a inexactitudes o falsedades en la contabilidad (art. 200), o la comunicación de datos falsos, incompletos o inexactos (art. 205). Generalmente, se trata de infracciones formales, por tanto, de naturaleza asimilable a la que estamos analizando pese a que las sanciones aquí previstas resulten exageradas. Pero, como señalábamos, no es lo mismo incluir datos falsos en la documentación que dar lugar a inexactitudes o a documentos incompletos. No hace falta tener grandes conocimientos de Derecho penal para aventurar que en

---

<sup>8</sup> En el documento Preguntas Frecuentes M. 720, la Agencia tributaria ofrece una serie de ejemplos sobre cómo se aplica el régimen sancionador (pp. 37 y ss.) y todos ellos confirman que la mecánica aplicativa del mismo puede dar lugar a multas enormes.

la calificación de un documento como falso va implícita la intención de su autor de mudar la verdad intencionadamente y con la finalidad de engañar. Basta con acudir al *Diccionario de la Real Academia* (DRAE). En cambio, no se puede presuponer dolo o ánimo falsario en quien presenta una documentación incompleta o inexacta pues en ambos casos la falta de completud o de exactitud puede tener un origen muy diverso.

En segundo lugar, al igual que se hace en las infracciones de la LGT, se atenúa el castigo cuando el infractor rectifica su conducta y presenta la declaración informativa fuera de plazo, o subsana lo declarado inicialmente de forma errónea, y se le multa, entonces, con 100 euros por dato con un mínimo de 1.500 euros. Se anima, así, al obligado tributario a arrepentirse, a que cumpla voluntariamente, aunque de forma tardía<sup>9</sup>.

Por último, tenemos que referirnos a la tercera conducta infractora regulada: «La presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios». La penalidad que se le adjudica coincide con la que se aplica a los arrepentidos, pero ello no quita que deba tomarse como una conducta infractora de menor nivel o peligrosidad. Obsérvese que, a diferencia de las otras dos conductas —no presentar la declaración o hacerlo de forma incompleta, inexacta o con datos falsos— el obligado tributario declara en tiempo lo que se le exige, pero no lo hace en la forma señalada en las normas por no utilizar medios electrónicos. Recuerda mucho a las previsiones hechas en el art. 199 LGT para el caso de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones por medios distintos electrónicos cuando hubiera obligación de hacerlo por aquellos medios. La LGT modera la sanción en estos casos, y también se hace en la DA 18, si bien, en este caso, habida cuenta el rigor sancionador desplegado, la consecuencia es aún devastadora si se pone en relación con la supuesta gravedad de la conducta desarrollada de modo que adolece de una desproporción notoria.

Este panorama, afortunadamente, experimenta un vuelvo a partir del Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, cuando introduce un nuevo apartado 7 al art. 15 del reglamento sancionador tributario (Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre), de forma tal que, en su virtud:

«A efectos de lo dispuesto en el artículo 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se incurrirá en responsabilidad por la presentación de autoliquidaciones, declaraciones, documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria incumpliendo la obligación de utilizar medios electrónicos, informáticos o telemáticos, cuando posteriormente se produzca la presentación por dichos medios, sin requerimiento previo en el sentido del artículo 27.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o inicio de procedimiento sancionador».

---

<sup>9</sup> En el marco de los arts. 198 y 199 LGT, se ha advertido de la posibilidad de incurrir en la prohibición constitucional del *non bis in idem* si concurren la sanción reducida de los arts. 198.2 y 199. Cfr. Jaime ANEIRO PEREIRA, *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, 2005, p. 106.

Significa que la Administración tributaria equipara la presentación voluntaria tardía de esas declaraciones, autoliquidaciones, etc., al cumplimiento tardío de la obligación formal por medios electrónicos. Se agradece la aclaración si bien, de por sí, el citado art. 179.3 LGT<sup>10</sup> debía bastarse para evitar sancionar tales supuestos<sup>11</sup>.

## 1.2. Elemento subjetivo de la infracción

En este apartado hay que empezar por puntualizar que, a diferencia de la infracción que se analiza en el Capítulo III, epígrafe 2, la sanción no se activa de forma automática, sino que debe seguir el proceso lógico jurídico usual que implica averiguar en el supuesto de hecho el grado de dolo o culpa que permite considerar presente el elemento subjetivo de la infracción. La propia DGT lo ha manifestado en su contestación a la consulta V1835-13, de 4 de junio: «La valoración de la concurrencia de los elementos determinantes de la existencia de una eventual infracción, objetivos y subjetivos, solo puede efectuarse en cada caso concreto y por la Administración gestora»<sup>12,13</sup>. Por ejemplo, deberá la Administración actuante valorar si el daño causado por la no presentación del Modelo 720 se compensa con la presentación de declaraciones complementarias del Impuesto sobre el Patrimonio y el IRPF, de forma que, en buena medida, la información requerida ya ha sido puesta a disposición de la Administración. Deberá valorarse, por ejemplo, si un bien titularidad del obligado tributario que este no declara en su Modelo 720 supone un hecho sancionable aún pudiendo demostrarse que se adquirió con rentas exentas en el IRPF<sup>14</sup>. Igualmente, y habida

<sup>10</sup> «Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquellas. Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes».

<sup>11</sup> SÁNCHEZ HUETE, *op. cit.*, pp. 256 y ss. Muchas de las certeras consideraciones que hace el autor sobre las infracciones de los arts. 198 y 199 de la LGT son extrapolables a las infracciones específicas que analizamos aquí.

<sup>12</sup> Se le preguntaba si se consideraba infracción la inclusión en la declaración de bienes que el obligado tributario no está obligado a declarar.

<sup>13</sup> *Vid.* también la Consulta V-3243-13, de 4 de noviembre. Y *vid.* la más reciente V1321/2018, de 21 de mayo, donde se reitera la misma fórmula estereotipada reproducida en el texto, aunque, y esto es lo llamativo, previamente, se confirma que la no declaración de una cuenta inactiva o con saldo cero acarrea, *a priori*, la imposición de una sanción.

<sup>14</sup> Pregunta 38 (Preguntas Frecuentes Modelo 720): una persona física contribuyente por IRPF en el ejercicio 2011, obtuvo un premio de la Lotería Nacional que invirtió ese mismo año en adquirir un inmueble en el extranjero. El premio quedó exento del IRPF con arreglo a lo entonces previsto en la letra ñ) del art. 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. ¿Debe presentar el Modelo 720 respecto de ese inmueble?

Respuesta: sí. Siempre que no concurra ninguna causa que le exonere de la obligación de presentar declaración informativa conforme se establece en los arts. 42 bis, 42 ter y 54 bis del Reglamento General

cuenta la profusión de datos a declarar, su distinto origen, y, por ejemplo, en el caso de los facilitados por entidades crediticias foráneas, la diversidad de la información que se entrega, por descontado, el órgano que instruye el expediente sancionador debe tener en cuenta estas circunstancias antes de afirmar que se encuentra ante una conducta dolosa o, al menos, negligente o culposa.

Sobresale la Resolución del TEAR de Valencia de 29 de septiembre de 2017 por ser, a estas alturas, la única conocida en la que un órgano económico-administrativo se ha pronunciado sobre el régimen sancionador específico del Modelo 720. El TEAR anula la sanción conforme a un argumento un tanto peregrino, pero suficientemente expresivo de las dudas de legalidad que comporta la aplicación de dicho régimen. Viene a sostener el órgano económico-administrativo que las circunstancias no evidencian o hacen «especialmente presumible» que el obligado tributario conocía la obligación incumplida en el concreto marco temporal del ejercicio 2012, momento de su implantación. Pone el acento el TEAR en dos aspectos: primero, que se trata de una «norma que pone de manifiesto la energía con la que el legislador quiere actuar con respecto a determinadas conductas que considera especialmente indiciarias de una posible defraudación tributaria, que ahí la cuantía de las sanciones y de ahí que califique la infracción, en todo caso, como muy grave». En segundo lugar, la imprescriptibilidad. En suma, circunstancias que exigen extremar, «si cabe, la diligencia de la Administración en cuanto a que no haya duda alguna sobre la concurrencia de la culpabilidad». A lo cual agrega que el hecho de que la Administración tributaria se haya esforzado tanto en difundir el conocimiento de la norma puede suponer «el reconocimiento implícito de la extraordinaria novedad, dificultad técnica e interpretativa en determinados puntos de la norma y —lo más importante— la gran trascendencia que su incumplimiento podría acarrear para el incumplidor, quien, sin embargo, podría incurrir en esta u otras infracciones relacionadas con ella por simple desconocimiento, es decir, por causas ajenas a su voluntad».

En todo caso, es exigible a la Administración tributaria sujetarse a los niveles estándar de motivación en la imposición de la sanción.

La motivación de los actos administrativos debe ser suficiente, esto es, su contenido debe permitir al interesado conocer el cuándo, cómo y por qué del acto administrativo con la amplitud necesaria para, en su caso, defenderse adecuadamente, y, a los órganos jurisdiccionales conocer los datos fácticos y normativos que deben tener presentes si son llamados a pronunciarse sobre su conformidad a derecho. La motivación de la sanción es la que permite al sancionado conocer los motivos de la imposición de la sanción, en definitiva, de la privación o restricción del derecho que la resolución sancio-

---

aprobado por el Real Decreto 1065/2017, de 27 de julio, debe presentar el Modelo 720 con independencia de que la renta con la que se adquirieron estos bienes y derechos hubiese estado exenta o no.

Ejemplar destinado para la acreditación del autor. Prohibido su uso comercial o cualquier otro que no sea el específico.

nadora comporta, permitiendo, a su vez, el eventual control jurisdiccional de la decisión administrativa (STS de 17 de marzo de 2008).

La Administración al sancionar deberá señalar, en la resolución que dicte, los elementos de la conducta del sujeto pasivo en los que funde su juicio de imputabilidad, de manera que queden perfilados, y de ellos puede inferirse bien el dolo, bien la negligencia del sujeto pasivo. Si no lo hace así, convierte un sistema culpabilista y de imputabilidad en un sistema objetivo en el que las sanciones se imponen en función de actos, pero al margen de la actitud subjetiva del sujeto sancionado (STS de 6 de junio de 2008). No basta, por tanto, con probar las circunstancias objetivas (no presentar la declaración informativa, por ejemplo) también hay que probar las circunstancias subjetivas (que no se ha presentado queriendo hacerlo o descuidando el hacerlo). La culpabilidad hay que probarla caso por caso en función de las circunstancias concurrentes, y esa carga recae sobre la Administración. Las razones que amparan la declaración administrativa de culpabilidad deben exteriorizarse y explicitarse con el necesario detalle. La necesidad de motivación de los actos administrativos, y, por ende, también los de carácter tributario, tiene por finalidad que el interesado conozca los motivos que conducen a la resolución de la Administración, con el fin, en su caso, de poder rebatirlos. Dicha motivación es una exigencia que deriva de los arts. 9.3 CE (principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad), 24.2 CE (derecho de defensa del obligado tributario) y 103 CE (legalidad en la actuación administrativa).

Como señala la STS de 16 de marzo de 2002 no se puede sancionar por el mero incumplimiento de obligaciones tributarias pues la decisión de sancionar «debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción. Efectivamente, no es suficiente con hacer una mínima referencia a la norma que fundamenta la imposición de la sanción, al contrario, es preciso que se haga constar expresamente el motivo o la causa de la sanción así como los criterios de graduación aplicables para la determinación del importe económico de la sanción impuesta y la correspondiente valoración a efectos de poder aplicar el principio de proporcionalidad».

Como es lógico, las sanciones tributarias no pueden ser resultado —y en ocasiones, lamentablemente, lo son— de cualquier incumplimiento de obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes: «No basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción. Es preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora» (STS de 16 de julio de 2002).

La falta de motivación de la resolución sancionadora lesiona garantías constitucionales, como ha recordado la STS de 6 de junio de 2008, invocando la doctrina del Tribunal Constitucional expresada en estos términos: «Frente a la regla general, conforme a la cual el deber de motivación de los actos administrativos es un mandato derivado de normas que se mueven en el ámbito de lo que venimos denominando legalidad ordinaria», en relación con los actos administrativos que impongan sanciones «tal deber alcanza una dimensión constitucional», en la medida en que «el derecho a la motivación de la resolución sancionadora es un derecho instrumental a través del cual se consigue la plena realización de las restantes garantías constitucionales» que resultan aplicables en el procedimiento administrativo sancionador. «Así, de poco serviría —explica el máximo intérprete de la Constitución— exigir que el expedientado cuente con un trámite de alegaciones para su defensa, si no existe un correlativo deber de responderlas; o proclamar el derecho a la presunción de inocencia, si no se exige al órgano decisor exteriorizar la valoración de la prueba practicada y sus consecuencias inculporatorias. De igual manera, la motivación, al exponer el proceso racional de aplicación de la ley, permite constatar que la sanción impuesta constituye una proporcionada aplicación de una norma sancionadora previa», amén de que «resulta imprescindible en orden a posibilitar el adecuado control de la resolución en cuestión» (por todas, STC 324/2004, de 29 de julio).

Dicho requisito de motivación, no se cumple con la mera emisión de una declaración de voluntad del órgano de la que emana, sino que es necesario que tal declaración vaya precedida de una exposición de los argumentos que la fundamentan. Este razonamiento expreso es el que permite al destinatario —en este caso al sancionado— conocer los motivos de la imposición de la sanción, en definitiva, de la privación o restricción del derecho que la resolución sancionadora comporta, permitiendo, a su vez, el eventual control jurisdiccional de la decisión administrativa. Con ello se cumple la garantía esencial para el sancionado de que se trata, que hace posible conocer si la sanción impuesta es consecuencia de una correcta exégesis de la normativa aplicada en el seno de un procedimiento seguido con las adecuadas garantías (STS de 22 de septiembre de 2008).

Y, como señala la Resolución del TEAC de 23 de enero de 2014 siguiendo la jurisprudencia reiterada del TS, la ausencia de motivación de la culpabilidad del acuerdo sancionador no puede suplirse en vía revisora administrativa (recurso de reposición o reclamación económico-administrativa).

Como manifiesta la jurisprudencia, para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico (STS de 15 de octubre de 2009). La existencia de culpabilidad debe aparecer debidamente fundada en la reso-

lución administrativa sancionadora, de tal forma que, desde la perspectiva de los arts. 24.2 y 25.1 de la Constitución española, lo que debe analizarse es si la resolución administrativa sancionadora contenía una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor. Ni los Tribunales económico-administrativos ni los Tribunales contencioso-administrativos pueden subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar a quien corresponde motivar la imposición de la sanción (SSTS de 20 de diciembre de 2013 y de 10 de diciembre de 2012).

Sobre la trascendencia constitucional del deber de motivar las resoluciones sancionadoras, tenemos que volver a la STS de 6 de junio de 2008 (ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguillo Avilés) donde se justifica del modo siguiente:

«El derecho a la motivación de la resolución sancionadora es un derecho instrumental a través del cual se consigue la plena realización de las restantes garantías constitucionales [...]. Así, de poco serviría exigir que el expedientado cuente con un trámite de alegaciones para su defensa, si no existe un correlativo deber de responderlas; o proclamar el derecho a la presunción de inocencia, si no se exige al órgano decisor exteriorizar la valoración de la prueba practicada y sus consecuencias incriminatorias. De igual manera, la motivación, al exponer el proceso racional de aplicación de la ley, permite constatar que la sanción impuesta constituye una proporcionada aplicación de una norma sancionadora previa», amén de que «resulta imprescindible en orden a posibilitar el adecuado control de la resolución en cuestión». «La conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la Ley, debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción», de manera que las sanciones tributarias no «pueden ser el resultado poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» (STS de 16 de marzo de 2002)<sup>15</sup>.

<sup>15</sup> Conforme a la doctrina del Tribunal Supremo:

«No basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción. Es preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora. No resulta procedente, *v. gr.*, decir que “aparecen deducciones por inversiones indebidamente acreditadas, a practicar en ejercicios futuros, por un importe de...” para pasar, sin solución de continuidad, a valorar esa conducta como infracción», sino que es preciso especificar «la causa de esa calificación de indebida acreditación de tales deducciones, esto es, la cita de los preceptos [...] en virtud de los cuales se ha llegado a la conclusión de conceptualizarlas como indebidas y las circunstancias en que, no obstante las prevenciones legales o reglamentarias, se hizo la deducción» (Sentencia de 16 de julio de 2002, recogida en otras posteriores como las de 6 de junio de 2008 y 16 de septiembre de 2009).

«No puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 —ni constituye ahora— infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera

Ese deber de motivación específico de la sanción aparece explícitamente recogido también en la Sentencia del Tribunal Constitucional 164/2005, de 20 de junio (RTC 2005/163), recurso de amparo 2096/2002, en los siguientes términos:

«Pues bien, como hemos señalado en la STC 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990/76), “no existe [...] un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias” y sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente (F. 4), por lo que en este concreto punto cabe apreciar la vulneración constitucional alegada en la demanda de amparo cuando, como aquí ocurre, se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. En efecto, no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodófticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que esta se infiere. En el presente caso y pese a la formal argumentación contenida en la Sentencia impugnada, tal operación no se ha realizado, por lo que se vulnera el derecho fundamental alegado».

Todo ello confluye en la exigencia de probar no solo los hechos sino la culpabilidad del sujeto al cual la atribución de los mismos le implica una responsabilidad por infracción. Debe desterrarse cualquier atisbo de que la realización de la conducta típica conlleva, como por automatismo, negligencia simple, al menos, y, por tanto, la infracción. En suma, se trata de alejarse de cualquier sistema de responsabilidad objetiva<sup>16</sup>.

---

referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad» (Sentencia de 6 de junio de 2008).

«No se ha producido ni en la vía administrativa, ni en la jurisdiccional, la valoración de los específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada. Tanto en una como en otra resolución se limitan a realizar formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de las infracciones tributarias, pero no llevan a cabo, como es necesario, un análisis de esas ideas con referencia a los específicos hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada» (Sentencia de 10 de julio de 2007).

«Dicho requisito de motivación, que no puede identificarse con el principio de legalidad o tipicidad de infracciones y sanciones tributarias, no se cumple con la mera emisión de una declaración de voluntad del órgano de la que emana, sino que es necesario que tal declaración vaya precedida de una exposición de los argumentos que la fundamentan. Este razonamiento expreso es el que permite al destinatario —en este caso al sancionado— conocer los motivos de la imposición de la sanción, en definitiva de la privación o restricción del derecho que la resolución sancionadora comporta, permitiendo, a su vez, el eventual control jurisdiccional de la decisión administrativa» (Sentencia de 22 de septiembre de 2008).

<sup>16</sup> De un modo prístino lo han expresado los tribunales de justicia:

«Reiterada doctrina jurisprudencial, recogida en numerosas resoluciones de esta Sala, ha venido insistiendo en la aplicación de los principios generales del Derecho Penal al Derecho Administrativo sancionador, con ciertos matices, en vista de que ambas son manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, de lo que resulta que las sanciones tributarias, que son sanciones administrativas típicas, sin otra peculiaridad que las propias de su objeto y procedimiento, y que se hallan reguladas en la Ley General Tributaria, artículos 77 y siguientes, modificada por la Ley 10/1985 de 26 de abril, respecto a cuya constitucionalidad se pronunció la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, requieren,

La exigencia de motivación, por fin, se reitera en el art. 24.1 del Reglamento General Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (en adelante, RGST):

«El órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas».

Un fenómeno muy frecuente al que se enfrentan los contribuyentes que son objeto de una sanción tributaria es que la exclusión genérica de una causa de exoneración de responsabilidad, particularmente la interpretación razonable de la norma, no es extraña como fundamento único o principal de la imposición de aquella, por más que este proceder resulte rechazado por los tribunales de justicia. Veamos, a continuación, un resumen escogido de los argumentos que cabe utilizar en los recursos a presentar en estos casos.

---

a la vez que la certeza de los hechos imputados, la certeza de un juicio de culpabilidad sobre los mismos hechos, puesto que el artículo 24.2 de la Constitución Española rechaza tanto la responsabilidad presunta y objetiva como la inversión de la carga de la prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción» (FD 3 de la SAN de 7 de diciembre de 1994).

«Ya en este último inciso transcrito se recoge el principio de culpabilidad que preside toda la materia sancionadora, conforme al cual solo podrá exigirse responsabilidad de esta clase cuando la conducta incriminada sea reprochable al sujeto, por ser este imputable y por podersele atribuir a título de dolo o de culpa. Este principio viene expresamente recogido en el artículo 1.º del Código Penal tras la reforma por Ley Orgánica de 25 de junio de 1983 y se halla implícito en el artículo 77 de la Ley General Tributaria, según redacción dada por Ley Orgánica de 26 de abril de 1985, como no podía ser menos habida cuenta de la identidad sustantiva entre los ilícitos penal y administrativo, ya recogida en la jurisprudencia desde 1972 y de una manera concluyente por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 1981: “Los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento primitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido con técnicas administrativas o penales”» (FD 2 de la SAT de Barcelona de 1 de diciembre de 1987).

«Sin adentrarse en analizar las alegaciones del recurrente en torno a la cuestión de fondo o de su falta de culpabilidad, lo cierto es que de la lectura del acuerdo sancionador no es posible discernir el juicio valorativo realizado para aplicar el elemento culpabilístico al sujeto, pues se limita a constatar el hecho típico, y no su enlace con el elemento subjetivo. Por tanto, no es posible a este Tribunal suplir la falta de motivación del acuerdo sancionador, considerando por ello que no está suficientemente justificada la concurrencia del elemento culpabilístico, siendo contraria a Derecho la resolución sancionadora y procediendo, por tanto, la estimación del recurso en este punto» (STSJ Valencia 3990/2014, de 12 de noviembre).

«Como quiera además que la normativa tributaria presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Por ello, debe ser el acuerdo correspondiente el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción, constatándose que el citado acuerdo no contiene la más mínima referencia a la culpabilidad del recurrente, salvo una genérica remisión a la responsabilidad aún título de negligencia, pero en relación con las circunstancias concretas del hecho nada dice» [STSJ Castilla y León (Sede en Valladolid) núm. 2820/2011, de 2 de diciembre].

En efecto, es usual que se rechace este proceder como forma de cumplir la motivación de la imposición de la sanción.

«La resolución del TEAC 7036/2015 de 18 de febrero de 2016, acuerda unificar criterio en el sentido de que “la utilización de la expresión ‘analizadas las circunstancias concurrentes, la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad’ no supone motivar suficientemente el elemento subjetivo de la culpabilidad en una resolución sancionadora; bien al contrario, resulta una fórmula generalizada y estereotipada que no es motivación suficiente para apreciar la culpabilidad del presunto infractor”» [STSJ Cataluña núm. 625/2016, de 15 de junio (rec. núm. 41/2013)].

«Considerando que tanto las declaraciones presentadas como los libros y registros aportados por el obligado tributario contienen omisiones de ingresos derivados de determinadas operaciones realizadas en el ejercicio de su actividad y que las normas son claras al respecto, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, culpa o negligencia, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 LGT. No se aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 LGT.

Las anteriores consideraciones se limitan a reiterar el contenido del acuerdo de liquidación, aunque sin ofrecer un verdadero análisis de la culpabilidad. Con lo cual no queda explicado desde la perspectiva de la culpabilidad por qué es reprochable la conducta por la que se castiga a la parte recurrente. En efecto, las generalidades estereotipadas de la Administración no respetan la dogmática penal al asimilar dolo y culpa, no son comprensibles ni descienden al caso concreto. Hay que concluir por consiguiente que la Administración, en lo tocante a la culpabilidad, no ha satisfecho las exigencias legales y constitucionales de motivación de su decisión sancionadora, y que este defecto no puede ser suplido por la Sala. De ahí que haya que darle la razón cuando denuncia la falta de motivación del acuerdo sancionador en cuanto a su culpabilidad.

Las alegaciones de la parte recurrente requieren el escrutinio del juicio de culpabilidad servido por la Administración en la motivación del acuerdo sancionador, que dice así: “En el presente caso se aprecia una omisión de la diligencia exigible ya que la normativa regula de forma expresa los requisitos exigidos para la práctica de la deducción de las cuotas de IVA soportado, sin que, por otra parte, esta conducta se pueda amparar en una interpretación razonable de la norma. Por tanto, se demuestra el elemento intencional o culpabilidad necesaria para que pueda entenderse cometida la infracción tributaria”.

“Estamos ante una motivación tan genérica y estereotipada que no desciende a las circunstancias del caso concreto. Por otro lado, tampoco en sus términos genéricos es asumible dicha motivación: presume, en las normas del impuesto, una claridad que no siempre existe; una claridad sin margen para dudas ni interpretaciones divergentes, hasta el punto de que, si la Administración discrepa con la autoliquidación, sin remedio comete infracción tributaria quien autoliquida, lo cual no es de recibo”» (TSJ de Valencia, en Sentencias 2092/2014, de 3 de junio, y 3705/2014, de 14 de octubre, respectivamente; *vid.*

También sus Sentencias 513/2016, de 21 de junio; 236/2017, de 8 de marzo; y 121/2018, de 2 de febrero).

«La simple afirmación de que no se aprecian “dudas interpretativas razonables basadas en una especial complejidad de las normas aplicables” no constituye suficiente fundamentación de la sanción. En este sentido, esta Sección ha anulado, por carencia de justificación, una sanción tributaria impuesta con base en que las normas incumplidas “no ofrecían oscuridad que originara una razonable discrepancia interpretativa”, porque aunque “no toda discrepancia en la calificación jurídica de un hecho produce el efecto de excluir el elemento culpabilístico”, “lo que el ente sancionador está obligado es a explicar que, pese a la complejidad natural o buscada del hecho litigioso, la posición del eventual infractor no es razonable”» [Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina 306/2002), FD 2].

«Hay que señalar en primer lugar que la claridad de la norma no supone culpabilidad por exclusión y que cabe el error en su aplicación. En este sentido ya la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2014 (RJ 2014, 2744) (casación 656/13) relativa a una sanción, dice que existen: “numerosos pronunciamientos jurisprudenciales que admiten el error como causa excluyente de culpabilidad [...] error de hecho o de derecho” (casación 4925/08, FJ 3).

Y la sentencia de 16 de diciembre de 2014, que estima un recurso promovido por la Administración General del Estado, dice: “C) [...] Sin embargo, esta fundamentación de la culpabilidad por exclusión —en otras palabras: se mantiene que se es culpable si no concurre ninguna de las causas previstas en el art. 179.2 LGT—, tampoco resiste una valoración desde la perspectiva de los arts. 25.1 y 24.2 CE” (RCL 1978, 2836).

En efecto, la simple afirmación de que no concurre, en particular, la causa del actual art. 179.2.d) de la LGT de 2003 [anterior art. 77.4.d) de la LGT 1963] “porque la norma es clara o porque la interpretación efectuada por el sujeto pasivo no es razonable, no permite, aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que tales circunstancias no implican por sí mismas la existencia de negligencia” [Sentencia de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto; en términos parecidos, Sentencia de 29 de octubre de 2009 (RJ 2010, 1221) (rec. cas. núm. 6058/2003), FD Quinto B)]. Afirmar que no concurre, en general, alguno de los supuestos del art. 179.2 de la LGT (anterior art. 77.4 de la LGT), “es insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no solo de la Ley tributaria [en la actualidad, de los artículos 103.3, 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003, y del art. 24.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (RCL 2004, 2263)], sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2CE” [Sentencia de 31 de marzo de 2011 (RJ 2011, 2817) (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero].

Y en ambos casos nos dice el Alto Tribunal que no es suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una causas que justifique su actuación de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la inter-

pretación mantenida de la misma no se entienda razonable, no permite imponer automáticamente una sanción tributaria» [STSJ Andalucía (Sede en Granada) 2964/2016, de 21 de noviembre (rec. núm. 476/2012) (y también la STS de 19 de enero de 2016, rec. 2966/2014)].

El TEAC resuelve un recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio en fecha 18 de febrero de 2016 y establece como criterio que la utilización de la expresión «analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad» no supone motivar suficientemente el elemento subjetivo de la culpabilidad en una resolución sancionadora; bien al contrario, resulta una fórmula generalizada y estereotipada que no es motivación suficiente para apreciar la culpabilidad del presunto infractor (Vocalía Duodécima).

La misma desaprobación se extiende a la alusión a que la norma es clara por lo que es inadmisibles que se haya producido un apartamiento de la misma.

Conforme a la STSJ Andalucía (Sede en Granada) 2964/2016, de 21 de noviembre (rec. núm. 476/2012) (y también la STS de 19 de enero de 2016, rec. 2966/2014):

«Por lo que refiere, en particular, a la claridad de la norma incumplida como fundamento de la culpabilidad, se subraya por el Tribunal Supremo que la claridad de las normas “no determina que el comportamiento del obligado tributario no haya sido diligente” [Sentencias de 10 de diciembre de 2009 (RJ 2010, 1316) (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto, D); y de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C)]; que “no cabe apreciar, sin más, la existencia de simple negligencia en los casos en que la Administración tributaria considere que la norma es clara” [Sentencia de 25 de febrero de 2010 (RJ 2010, 4105) (rec. cas. núm. 2166/2006), FD Tercero D)]; que “la claridad del precepto tributario aplicable no resulta *per se* suficiente para imponer la sanción”, y “aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente” [Sentencias 15 de enero de 2009 (RJ 2009, 1790) (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente].

No puede considerarse suficiente a los efectos de respetar los principios de presunción de inocencia y culpabilidad garantizados en los arts. 24.2 y 25.1 de la CE, respectivamente, “afirmar que la normativa y las obligaciones sean claras y terminantes”, “sin que quepa apreciar, sin más, la existencia de simple negligencia en los casos en que la Administración tributaria considere que la norma es clara” [Sentencia de 28 junio de 2012 (rec. cas. núm. 904/2009, RJ 2012, 7573), FD Cuarto]; o, en fin, que “incluso en el supuesto de que la norma fuese clara», ello no es requisito suficiente para la imposición de sanción” [Sentencia de 9 de diciembre de 2009 (casación núm. 4012/2005), FD Quinto].

“En fin, abundando en la misma idea, por lo que refiere, en particular, a la ‘claridad de la norma’ incumplida como fundamento de la culpabilidad, hemos subrayado que la claridad de las normas ‘no determina que el comportamiento del obligado tributario no haya sido diligente’” [Sentencias de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto, D); y de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C)]».

## **2. LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA MUY GRAVE QUE SE COMETE AL IDENTIFICARSE LA GANANCIA PATRIMONIAL NO JUSTIFICADA**

Conforme a la DA 1 de la Ley 7/2012, titulada «Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas»:

«La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes sobre los Impuestos de Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por 100 del importe de la base de la sanción.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

La sanción establecida en esta disposición adicional será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas reguladas en los artículos 191 a 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En estos supuestos resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

Esta disposición presenta numerosos flancos para la crítica, que formularemos al hilo del examen de los elementos objetivo y subjetivo de la infracción.

### **2.1. El elemento objetivo**

En primer lugar, procede verificar la coincidencia del tipo infractor aplicado, la DA 1 de la Ley 7/2012, con los hechos acaecidos.

Por lo general, los expedientes sancionadores abiertos por esta infracción se sustentan en un silogismo muy sencillo: la causa determinante de la comisión de la infracción tributaria tipificada en la DA 1 resulta de «integrar en la base liquidable general del IRPF de 2012<sup>17</sup> del obligado tributarios una ganancia patrimonial no justificada por importe de x euros en aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006».

---

<sup>17</sup> Nunca antes habida cuenta la doctrina oficial sobre la aplicación temporal de la DA 1 que ya hemos examinado.

Los razonamientos que desarrolla la Inspección en aras a fundamentar la imposición de esa sanción son estos:

1. Existe la obligación de presentar una declaración informativa sobre los bienes y derechos que se poseen en el extranjero. Se establece en la DA 18 de la LGT introducida mediante la Ley 7/2012 y es desarrollada en el Reglamento General de Gestión e Inspección (Real Decreto 1065/2017), en sus arts. 42 bis y ter y 54 bis. Dicha obligación se materializa en la cumplimentación y presentación del Modelo 720, desde el año 2013.

2. El obligado tributario ha incumplido dicha obligación en relación con los periodos impositivos que sean.

En relación con lo que debe considerarse el elemento objetivo del tipo infractor, se aprecia un incumplimiento de la normativa tributaria que consiste en el supuesto configurado en el art. 39.2 LIRPF, respecto del cual no importa, en su caso:

a) La posible presentación de declaraciones extemporáneas del Modelo 720.

b) La acreditación de la titularidad de los bienes desde un periodo no prescrito.

Únicamente podría alterar o excluir dicho incumplimiento que se acreditara «la correspondencia de la titularidad de dichos bienes con rentas declaradas» o correspondientes a periodos en los que no era contribuyente del IRPF la obligada tributaria.

En estas circunstancias, hay que convenir que la aludida coincidencia entre el tipo infractor aplicado y los hechos se produce. Y es así porque, en realidad, es el actuar de la Administración el que integra la conducta que constituye la infracción. Esto es, el tipo infractor no depende de una conducta o de una actividad del obligado tributario. Textualmente, la norma citada dispone que «la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 [...] determinará la comisión de infracción tributaria». No hay muchas más vueltas que dar. Quien aplica el art. 39.2 es la Administración, ergo de ella, y solamente de ella, depende que, seguidamente, se aplique la sanción recogida en el siguiente párrafo de la DA 1: «Multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción».

Se trata, qué duda cabe, de una tipificación completamente anómala, tanto si se toma en consideración que no refleja una conducta antijurídica como si se tiene en cuenta que semejante configuración de una infracción rebasa todos los límites conocidos en el Derecho sancionador.

Nos explicaremos.

Tal y como señala la más acreditada doctrina<sup>18</sup>, el tipo penal bascula sobre la contemplación de un comportamiento humano, nunca sobre una

---

<sup>18</sup> MIR PUIG, *Derecho Penal. Parte General*, 5.ª ed., 1998, pp. 151 y ss.

actuación administrativa que, además, no es expresiva de una conducta antijurídica sino, antes bien, aparece como modo de reponer a la normalidad una situación irregular en el plano fiscal.

Sin embargo, la DA 1 de la Ley 7/2012 configura el elemento objetivo de la infracción como la conducta consistente en «la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo». Obviamente nos apartamos de la aplicación literal del precepto: este no discrimina si la aplicación del art. 39.2 debe hacerla la Administración o el administrado, pero entendemos que solo le es dable hacerlo a la primera y nunca al segundo. Recuérdese que ya no hay casillero en el modelo de declaración del IRPF en el que muestra la ganancia patrimonial no justificada y esta laguna no la ha colmado hasta ahora ningún manual administrativo con instrucciones sobre cómo cumplimentar dicho modelo. Aun así, la Administración actuante, siguiendo a la DGT, parte del presupuesto de que la aplicación del art. 39.2 LIRPF puede hacerse también por el obligado tributario mediante declaración complementaria.

Prosiguiendo el análisis conforme a la dogmática penal, ahora conforme a QUINTERO OLIVARES<sup>19</sup>, consideramos que hay en el precepto analizado una ausencia total del elemento causal y final de la acción. Si aceptamos que debe existir alguna conexión entre la acción humana que integra el tipo sancionador y el resultado al que conduce dicha acción, la ausencia de lógica detectada se amplifica. Resultaría que, pese a ser una infracción pensada —en los términos que luego se verán— para combatir la no declaración en tiempo y forma de determinadas manifestaciones de riqueza, es la actuación administrativa encaminada a su regularización la que integra el tipo infractor. Luego, el resultado de las actuaciones, la regularización administrativa, en lugar de reflejar una lesión, del tipo que sea, a un bien jurídico, justamente lo que significa es lo contrario: el restablecimiento del debido respeto a las normas tributarias mediante la exigencia de la tributación debida. Si, abstrayendo de este razonamiento, alguien sostuviera que el resultado lesivo fuera la lesión producida a las arcas públicas se trataría de un resultado desconectado por completo de la acción tipificada pues esta, como se ha afirmado, corrige aquella inicial lesión, no la causa o provoca.

Si, por un momento, aceptáramos la interpretación que desde la Administración se hace del tipo infractor al que nos venimos refiriendo y lo

---

<sup>19</sup> *Curso de Derecho Penal. Parte General*, con MORALES PRATS y PRATS CANUT, Barcelona, 1996, p. 270.

Ejemplar destinado para la acreditación del autor. Prohibido su uso comercial o cualquier otro que no sea el específico.

tomáramos como lo que el redactor de la norma acaso tenía en mente, nos topáramos con que la no presentación del Modelo 720 y las consecuencias al efecto previstas en el plano sustantivo serviría de presupuesto de esta infracción muy grave pero, en parte al menos, también de una de las modalidades infractoras previstas en la DA 18, recién examinada. Al fin y al cabo, la no presentación en plazo de la declaración de bienes y derechos en el extranjero se yergue en el presupuesto aplicativo del art. 39.2 LIRPF, y, por ende, de la infracción contenida en la DA 1 de la Ley 7/2012. No es descabellado advertir una doble punición que intenta desdibujarse señalando una infracción formal por un lado y a otra sustantiva por otro lado. Ambas, sin embargo, responden, prácticamente, al mismo presupuesto de hecho: no presentar el Modelo 720.

Por último, si obviamos, por un momento, el automatismo en la generación de la infracción lo cierto es que para descubrir el presupuesto de la misma hay que acudir a las normas extrapenales, a los arts. 39.2 y 121.6. Pues bien, si el presupuesto de la infracción consiste en la ausencia de declaración «en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria» debemos tener en cuenta lo siguiente. La DA 18 de la LGT, así como las normas infralegales que la complementan<sup>20</sup>, determinan que la presentación del Modelo 720 probablemente tenga que efectuarse más de una vez en el tiempo. Si no se dan las circunstancias excluyentes recogidas en el articulado del RGGI<sup>21</sup> resultará que, cada año o, quizá cada varios años, renacerá la obligación de cumplimentar el Modelo 720. Este dato, trasladado al terreno sancionador, puede significar que cada vez, cada año, que no se cumplimente el mencionado modelo y se incumpla la obligación de información en cuestión, no solo se ocasionarán las infracciones formales tan severamente castigadas, sino que, también, volverán a ser de aplicación los arts. 39.2 LIRPF y 121.6 TRLIS, renaciendo la obligación tributaria y aquella consecuencia sancionadora que pudiera corresponder a una infracción material muy grave o a un delito fiscal. «Cada año se generaría una nueva obligación y, subsiguientemente, nueva elusión penalmente relevante. En suma, el delito fiscal cuando tuviera por objeto esta peculiar renta se acabaría convirtiendo en una especie de delito permanente, sin posibilidad de prescripción»<sup>22</sup>.

El resultado puede parecer disparatado y absurdo, pero no deja de ser una consecuencia más de la interpretación del conjunto normativo objeto de análisis.

---

<sup>20</sup> Art. 7 de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, y arts. 42 bis, 42 ter y 54 bis del RGGI.

<sup>21</sup> Esencialmente, no incrementar el valor o saldos de los bienes y derechos en más de 20.000 euros respecto de la última vez que se presentó la declaración.

<sup>22</sup> MELERO y FELIP, *op. cit.*, pp. 12 y 13.

## 2.2. Dificultad para aceptar que sobre la base de una presunción se pueda exigir una sanción

Asimismo, no deja de levantar suspicacias que sobre la base de la presunción formal que presenta el art. 39.2 LIRPF quepa imponer tan fuertes sanciones.

La cuestión puede abordarse, primeramente, desde la consideración que para el Derecho sancionador tiene que la liquidación de un tributo se levante sobre una presunción de ganancia patrimonial y esa misma presunción se convierta en la base para imponer una sanción.

Dado que los principios del *Ius Puniendi* rigen, en términos generales, para todas sus manifestaciones, tanto si se producen en el marco del Derecho administrativo como en el Derecho penal propiamente dicho<sup>23</sup>, no es ocioso citar que la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo se ha referido a esta técnica presuntiva admitiendo su existencia como medio coadyuvante para permitir que la Hacienda Pública lleve a término la función constitucional de contribuir conforme a la capacidad económica que asienta el art. 31 CE:

«El legislador crea técnicas eficaces frente a los defraudadores y entre ellas está la figura de los incrementos no justificados de patrimonio, mediante un sistema de presunciones legales siempre que no sean *iuris et de iure* y permitan la prueba en contrario, pues, el art. 24.2 de la CE rechaza profundamente la responsabilidad objetiva y la inversión de la carga de la prueba» (FJ 23, Sentencia núm. 974/2012, de 5 de diciembre, rec. núm. 2216/2011).

Además, en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, «en lo que se refiere a las cuestiones de derecho, el Tribunal penal se atenderá a las reglas del Derecho administrativo, y específicamente fiscal, como previene expresamente en el art. 7 de la Lecrim. Pero en lo que se refiere a las cuestiones de hecho, o probatorias, el Tribunal Penal debe atenerse al sistema probatorio propio del proceso penal, pues el principio constitucional de presunción de inocencia determina condicionamientos específicos que, por su rango constitucional, no pueden ser derogados por el legislador ordinario. En el proceso penal la prueba de la culpabilidad del acusado incumbe en todo caso a la acusación, incluyendo en la culpabilidad los elementos objetivos y subjetivos integradores del delito, no siendo admisibles presunciones legales contra reo ni tampoco la inversión de la carga de la prueba. Sí es admisible, sin embargo, la prueba de indicios<sup>24</sup>, pero en todo caso cumpliendo

<sup>23</sup> Cfr. SSTC de 30 de enero y 8 de junio de 1981.

<sup>24</sup> Para la SAP de Cantabria núm. 32/2003, de 7 de abril (Sección 4.ª, rec. núm. 22/2003. Ponente: Ilmo. Sr. D. Joaquín Tafur López de Lerma, FJ 3), la admisibilidad de la prueba por indicios como forma de desvirtuar la presunción de inocencia descansa, conforme al Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo (Sentencia 1278/1997, de 23 de octubre, de la Sala 2.ª, rec. núm. 2436/1996. Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Martín Pallín, FJ 2), en la concurrencia de una serie de requisitos: a) Que el indicio no esté aislado, debiendo ser necesariamente múltiples, pues uno solo fácilmente podría inducir a error. b) Que los hechos básicos estén plenamente acreditados, justificados por medio de prueba directa no

las condiciones de fiabilidad necesarias para estimar que la culpabilidad ha sido acreditada “fuera de toda duda razonable”. En caso de duda, el principio *in dubio pro reo* impone la absolución (Sentencia núm. 274/1996, de 20 de mayo)<sup>25</sup>.

Así, y de acuerdo con la STS núm. 872/2002, de 16 de mayo:

«Un sistema de presunciones legales para determinar un concepto tributario de naturaleza sancionadora puede ser constitucionalmente inobjetable siempre que no sean *iuris et de iure* y permitan la prueba en contrario, pues el artículo 24.2 de la CE rechaza rotundamente la responsabilidad objetiva y la inversión de la carga de la prueba».

De tal manera,

«cuando exista una explicación alternativa, razonable y plausible, acerca de la procedencia de los bienes o ingresos detectados, la prueba de cargo resultará insuficiente para fundamentar la condena penal. En consecuencia, en el ámbito penal, a diferencia del fiscal o tributario, el contribuyente no necesita acreditar para obtener su absolución que dichos bienes o derechos proceda de otros rendimientos del sujeto pasivo o de la reinversión de otros activos patrimoniales del mismo, sino simplemente aportar una explicación alternativa mínimamente razonable o plausible no desvirtuada por la acusación, pues en tal caso la duda razonable ha de resolver a favor del acusado» (STS 2486/2001, de 21 de diciembre).

### 2.3. Elemento subjetivo

Los reparos recién manifestados encuentran otro punto de apoyo en el análisis del elemento subjetivo de esta infracción.

El art. 179 LGT desarrolla el principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias que el art. 178 considera uno de los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria. De este modo se da entrada en la ley tributaria al principio de culpabilidad. Pero, para su correcta apreciación, evidentemente, la conducta del sujeto infractor tiene que traslucir algún tipo de dolo o negligencia que, sin embargo, es francamente difícil de identificar a partir de la combinación del art. 39.2 con la DA 1 de la Ley 7/2012. Ob-

---

siendo suficiente la mera sospecha. c) Que la inferencia responda a lo establecido en el art. 1253 CC y no quebrante regla alguna de la lógica, de otras ciencias, y de la experiencia en general, debiendo rechazarse la incoherencia, la irrazonabilidad, la arbitrariedad y el capricho lógico, personal y subjetivo. d) Que el razonamiento tenga expresión en la sentencia con el doble fin de satisfacer el deseo natural del acusado respecto al conocimiento de las razones de su condena y de facilitar el control sobre su acierto, al menos en cuanto a la constatación misma de la corrección del proceso lógico seguido. Y concluye: «Se puede decir que tal conexión lógica existe, con la seguridad exigible para las pruebas de cargo en materia penal, cuando, dados los hechos directamente probados [...], ha de entenderse que realmente se ha producido el hecho necesitado de justificación, porque no hay ninguna otra posibilidad alternativa que pudiera entenderse razonable, compatible con esos indicios, y a tal fin normalmente habrá de examinarse la coartada o explicaciones ofrecidas por el acusado».

<sup>25</sup> SAP Madrid 612/2014, de 24 de septiembre, FJ 2.

sérvase que el párrafo primero de esta disposición se limita a indicar que «la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006 [...] y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [...] determinará la comisión de infracción tributaria». Semejante redacción lleva a pensar que «lo que define el tipo infractor no es la conducta del sujeto sino «la aplicación de lo dispuesto en el art. 39.2 de la LIRPF y en el artículo 134.6 del TRLIS. Es decir, la conducta infractora no es definida por el tipo infractor como aquella consistente en dejar de ingresar con un propósito elusivo, sino como el simple hecho de que “resulte de aplicación” a efectos tributarios la nueva regla de ganancia de patrimonio no justificada o la presunción de rentas». Lo cual lleva a considerar que esta defectuosa técnica legislativa, sin olvidar en momento alguno la práctica imposibilidad de aportar prueba en contrario, pone de manifiesto un «régimen sancionador cuasiautomático» y evidencia una peligrosa tendencia a contentarse con una responsabilidad de tipo objetivo en la medida en que para la atribución de la misma se atiende únicamente al resultado sin importar la intención del sujeto activo<sup>26</sup>.

Asistimos a una completa desconexión entre la lesión del bien jurídico protegido (la correcta aplicación de los tributos), el sujeto activo (la Administración tributaria) y la conducta básica que integra la infracción (la aplicación de unas normas tributarias), una prueba más del enorme dislate jurídico ante el que nos encontramos. Cuando una norma da lugar a un resultado tan aberrante lo obvio es procurar una aplicación de la misma lo menos discordante posible con el Ordenamiento Jurídico.

No basta, como a veces podemos leer en los acuerdos sancionadores, con poner de relieve aspectos ajenos al tipo infractor pero que intentan resaltar aspectos que pueden sugerir una actitud negligente o dolosa no tanto en el sujeto activo de la infracción —es la Administración tributaria quien realiza la conducta que integra el elemento objetivo del tipo— sino en el sujeto a quien cabe atribuir la lesión del bien jurídico protegido —que puede estimarse en la lesión o puesta en peligro de la deuda tributaria—<sup>27</sup> que no es otro que el contribuyente. Así, por ejemplo, se reprocha no haberse acogido a la DTE y se resaltan obviedades tales como haber regularizado solo declarando las rentas devengadas por los elementos patrimoniales no declarados, pero no la ganancia patrimonial no justificada o haber mantenido un patrimonio opaco en el extranjero<sup>28</sup>.

<sup>26</sup> LÓPEZ LÓPEZ, *op. cit.*, p. 42.

<sup>27</sup> Seguimos a SÁNCHEZ HUETE (*Las infracciones en la nueva LGT, op. cit.*, p. 159).

<sup>28</sup> No obstante, al parecer, en alguna ocasión la Agencia Tributaria ha atendido a las circunstancias particulares que presenta el caso. La noticia que referenciamos (<http://www.expansion.com/juridico/sentencias/2016/07/13/578673b1468aeb35248b4590.html>) da cuenta de un contribuyente que tuvo la suerte de que se le anulara la multa de 150 puntos porcentuales al dudar la Administración de que pudiera hacerse responsable de no declarar la ganancia patrimonial no justificada dada la dificultad que se aprecia para aportar la prueba de hechos ubicados en ejercicios muy lejanos en el tiempo de modo que subsiste la duda de si los bienes no declarados se corresponden con rentas no declaradas en su momento, duda

No cumple los requisitos de motivación de la sanción una alusión difusa a elementos y circunstancias que no guardan relación directa con el incumplimiento detectado. Si al castigar a un obligado tributario por una concreta infracción se tienen en cuenta datos e informaciones que no tienen que ver con esa concreta infracción que se le imputa podemos derivar hacia un derecho penal de autor o estar envolviendo el concreto dolo o culpa que debe proyectar el sujeto en esa concreta conducta, en términos de hacerle responsable de la misma, con una neblinosa aura de subjetiva propensión a la infracción tributaria que se desprenda de su misma biografía como contribuyente en el marco de algo así como una causa general o una investigación prospectiva.

De estar bien construida la infracción, la Inspección podría analizar el grado de peligrosidad de la conducta desarrollada por el obligado tributario en la comisión de la infracción. Ya vemos que no es así, de forma que, en ocasiones, se intenta sustituir esa evaluación por la de la personalidad del obligado a base de imputarle incumplimientos distintos al relacionado con el art. 39.2.

En todo caso, no es despreciable argumentar que el obligado tributario ha actuado conforme a una interpretación razonable de la norma, cuyos efectos exculporios son conocidos *ex art. 179.2.d) LGT*<sup>29</sup>. Y no lo es porque a la vista está lo opinable que resulta todo en relación con el Modelo 720 y su bloque normativo. Máxime cuando, como se verá al final del trabajo, la Comisión Europea tiene algo más que dudas sobre la adecuación a Derecho de la interpretación y aplicación que de aquel conjunto normativo se viene haciendo en España por los órganos de Hacienda. No cabe sostener, pues, que ese conjunto normativo objeto del presente análisis sea claro cuando no es infrecuente hallar posiciones encontradas en los propios órganos de la Inspección de los Tributos a la hora de afrontar regularizacio-

---

que impide destruir la presunción de inocencia. El razonamiento puede ser extrapolable, en principio, a otros supuestos, no precisamente escasos, en los que la lejanía temporal del momento de la adquisición de los elementos patrimoniales descubiertos puede significar serias dificultades probatorias acerca de si las rentas que permitieron tal adquisición fueron o no declaradas. La cuestión admite una mayor complicación si, por poner un caso, aquellas rentas debieron haber sido objeto de retención o ingreso a cuenta por su pagador puesto que la prueba de la declaración bien puede derivarse hacia la persona de este último quien, en su caso, la habría reflejado en el modelo correspondiente. Si estamos hablando de fechas allende el plazo de prescripción será bastante difícil que el retenedor conserve la documentación pertinente. En tal caso, parece que la prueba debería desplazarse hacia la Administración, sobre la cual no pesa ningún plazo temporal específico para la conservación de los datos que les remiten los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

<sup>29</sup> «Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados».

nes que encuentran su origen en el Modelo 720. Que las aristas que presenta el art. 39.2 rasgan profundamente el tejido jurídico es un hecho destacado también por la doctrina de los autores en los diversos estudios publicados hasta la fecha.

Esta causa de exclusión de responsabilidad por infracción tributaria, en la medida en que reconoce en el actuar del obligado tributario un grado de diligencia aceptable, la diligencia debida, tiene como consecuencia excluir la menor de las negligencias posibles y, por ende, la culpa.

Todas estas manifestaciones, claro está, tienen algún sentido si se interpreta que los consultantes son sujetos activos de la infracción recogida en la DA 1 de la Ley 7/2012. Una interpretación estricta de la norma, probablemente la única que admite un conjunto normativo tan sensible como es el Derecho penal tributario, nos empuja, sin embargo, a atribuir tal condición a la Administración actuante, conforme a los argumentos varias veces expuestos. En tal caso, incurriríamos en un planteamiento extravagante: ¿¿verificar si la Administración actuante ha hecho una interpretación razonable de la norma¿¿

El art. 181.1 LGT señala que «serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes». Y, la infracción objeto de análisis la establecida en la DA 1 de la Ley 7/2012, consiste en «la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción». La combinación de ambas normas lleva al mayor de los dislates: será la persona que aplique el art. 39.2 quien cometa la infracción. Si esa persona es el propio obligado tributario, actuando como dice la Inspección que debió hacer —siguiendo a la DGT—, resultará que quien regulariza voluntariamente sin requerimiento previo y conforme a los designios administrativos es sancionado con una multa de 150 puntos. Si la aplicación del art. 39.2 descansa en la acción regularizadora de la Administración llegamos a otro resultado increíble por paradójico: dado que es la Administración quien realiza la conducta que integra el tipo infractor ella es el sujeto infractor. Absurdo, claro, aunque solo sea porque, como señala FERREIRO LAPATZA, cuando una Administración infringe el ordenamiento tributario el resultado puede ser la invalidez de los actos que dicta, pero no la comisión de una infracción tributaria<sup>30</sup>.

<sup>30</sup> *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, 25.ª ed., Marcial Pons, 2006, p. 548.

Ejemplar destinado para la acreditación del autor. Prohibido su uso comercial o cualquier otro que no sea el específico.

De nuevo, la DA 1 combinada con el art. 39.2 LIRPF engendran un conjunto normativo que se manifiesta contrario a las reglas más asentadas en el Ordenamiento Tributario, sin que sea suficiente para redimir las reiteradas calificación que hace la Administración —incluso ante la Comisión Europea— de que se trata de una regla especial o específica, siempre pensando en el mecanismo del art. 39.1 como término de comparación. Con eso le basta, como si el resultado interpretativo más arbitrario y antijurídico posible<sup>31</sup> quedara convalidado con la supuesta voluntad de la ley cuando, como se ha demostrado, otras interpretaciones son posibles.

La infracción se comete cuando así lo decide la Administración actuante. Es la conclusión a la que se llega si se tiene presente la dicción literal del precepto analizado: es «la aplicación de lo dispuesto» en los arts. 39.2 y 134.6 lo que «determina la comisión de la infracción tributaria». Si se tiene en cuenta que el mecanismo regulado en ambos preceptos es el de ganancia de patrimonio no justificado, el cual, como se ha indicado, constituye un instrumento de calificación que solo puede usar la Administración tributaria en el curso de una comprobación, todo apunta a que la plasmación en el acto administrativo de liquidación de la correspondiente regularización constituye el presupuesto de hecho de la infracción. Semejante construcción difiere de la que el legislador utiliza en la definición de los tipos infractores toda vez que se está prescindiendo de cualquier acto o conducta atribuible al sujeto para prestar únicamente atención a una determinada reacción que aquel provoca en la Administración. Tan singular mecanismo carece de precedentes en la regulación que de las infracciones y sanciones hace la LGT<sup>32</sup> y se manifiesta refractario a la doctrina del Tribunal Constitucional que interpreta el art. 25.1 CE: «limita, no ya el ejercicio administrativo de la

---

<sup>31</sup> Radica esa especialidad precisamente en los aspectos más criticables del art. 39.2 y a aquellos que más vulnerable lo hacen ante un riguroso análisis jurídico. Así:

— Que el art. 39.2 afecte únicamente a los bienes situados en el extranjero es una de las cuestiones más discutidas por parte de la Comisión Europea por suponer una afrenta clara a las libertades comunitarias, concretamente la libre circulación de capitales, flagrantemente discriminatorio si se pone en relación con el mecanismo articulado en el art. 39.1.

— Que la infracción inicial consistente en no presentar correctamente y en plazo el Modelo 720 no pueda ser subsanada en modo alguno la sitúa a contracorriente de otros supuestos regulados en las normas tributarias. Sin ánimo de exhaustividad, tenemos que recordar que el art. 198 de la LGT, aunque castiga como infracción no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, si se presentan sin requerimiento de la Administración, aunque sea fuera de plazo, prevé que la sanción se reduce a la mitad. Y en el art. 203.6 LGT se prevé que el cumplimiento tardío de un requerimiento administrativo rebaje a la mitad la sanción correspondiente a la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

— Que la expresión «en todo caso», con la que se abre el art. 39.2, baste para eliminar la prescripción no deja de ser una de las mayores barbaridades jurídicas de las que se tiene conocimiento.

— Que, por fuerza, la imputación de la ganancia tenga que hacerse siempre al ejercicio 2012 con independencia de que pueda acreditarse que corresponde a un ejercicio distinto es otra muestra de arbitrariedad, más que en la norma, en la exégesis que de la misma se hace por los órganos de la Administración.

<sup>32</sup> De hecho, la DA 1 de la Ley 7/2012, en su primer párrafo, ya se distancia de esa regulación general.

discrecionalidad, sino su atribución misma por parte del legislador» (FJ 3, STC 10/2015, de 2 de febrero).

Recapitulando, «el simple descubrimiento de ciertos elementos patrimoniales en el extranjero desconocidos hasta entonces por la Administración permite que sean considerados automáticamente “ganancias no justificadas”, sin que aparentemente sea exigible analizar y valorar previamente el conjunto de la situación económica del contribuyente a los efectos de establecer la “falta de correspondencia con las rentas y patrimonios declarados”, uno de los elementos que, en cambio, sí es preciso acreditar en el caso del art. 39.1 LIRPF para que pueda concluirse la existencia de una renta no tributada». Y, a continuación, esa calificación en el plano estrictamente fiscal lleva aparejada la imposición de una muy gravosa sanción de modo automático, como por efecto de un resorte.

Pero esta presunción es inoperante en el ámbito sancionador puesto que «la nueva presunción introducida por el art. 39.2 LIRPF seguiría sometida a la doctrina ya establecida por la jurisprudencia española en relación a la prueba de las ganancias patrimoniales no justificadas ordinarias del art. 39.1 LIRPF, doctrina que es refractaria al empleo de tales técnicas». En el estricto ámbito del delito contra la Hacienda Pública (art. 305 CP), «la aparición de activos no declarados en el extranjero de un valor susceptible de generar una cuota defraudada penalmente relevante puede ser un indicio de la existencia de un delito fiscal, pero sigue correspondiendo a la acusación, de acuerdo con el estándar de la presunción de inocencia, acreditar también la imposibilidad de financiar los bienes y derechos descubiertos en el extranjero con la renta y el patrimonio declarados por el contribuyente, bastándole a la defensa generar dudas razonables sobre la hipótesis de la acusación, especialmente ofreciendo explicaciones plausibles acerca del origen de los bienes, sin necesidad de que su versión quede sólidamente probada o, ni siquiera, que sea más probable que la de la acusación. En definitiva, por lo que se refiere a la prueba del tipo objetivo de un delito fiscal, no existiría diferencia alguna entre los supuestos del 39.1 y 2 LIRPF»<sup>33</sup>.

#### 2.4. Crítica a la sanción prevista

En lo tocante a la sanción, el examen de la DA 1 de la Ley 7/2012, reguladora del «régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas», depara, igualmente, motivos de crítica.

Así, primeramente, cabe observar que en el segundo párrafo dice:

«La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de

<sup>33</sup> MELERO y FELIP, *op. cit.*, pp. 7 y 8.

la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra».

De este precepto resulta la evidencia, una vez más, de que el legislador cultiva un exacerbado ánimo punitivo. De tal modo, a la hora de establecer la forma de calcular la base de la sanción, excluye que puedan tenerse en cuenta «las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra». Por consiguiente, aunque para la determinación de la cuota sí se hubieran tenido en cuenta «cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra», lo veda de cara al cálculo de la sanción. La sanción, en este caso concreto, deja de guardar proporción con la cantidad dejada de ingresar y será siempre superior en los casos en los que hubiera «cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación» del mismo ejercicio o de ejercicios anteriores. «En este sentido, puede acontecer que la integración de la renta derivada de la presunción en la base imponible no determine deuda a ingresar, pero sí una infracción y su correspondiente sanción»<sup>34</sup>.

En cuanto a la sanción de 150 puntos porcentuales, se trata, sin duda, de una sanción elevadísima, si bien ya existen en la LGT previsiones similares<sup>35</sup>. Ahora bien, si la misma conducta —dejar de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero conforme al Modelo 720— ya se encuentra castigada por el núm. 2 de la DA 18 de la LGT, es fácil advertir un supuesto de sobrepunición lindante con la confiscatoriedad<sup>36</sup>, más criticable todavía cuando, según cómo, puede aseverarse que se corresponde con la simple infracción de una obligación formal.

En relación con la base de la sanción debe hacerse notar un cambio habido en el reglamento general sancionador que repercute beneficiosamente en los supuestos objeto de análisis. Efectivamente, el Real Decreto 1071/2017, al que ya hemos hecho anterior mención, redacta de nuevo diversos apartados de cuatro preceptos reglamentarios que se ocupan de la forma de cálculo de la base de la sanción (art. 8), y la incidencia en esta de circunstancias como la ocultación (art. 10), la llevanza incorrecta de libros (art. 11) o las facturas, justificantes o documentos falsos o falseados (art. 12), todo ello a efectos de determinar la calificación de la infracción como leve, grave o muy grave y calcular la sanción que corresponde:

---

<sup>34</sup> SANZ GADEA, *op. cit.*, p. 68.

<sup>35</sup> Por ejemplo, en el art. 191.4.

<sup>36</sup> SIMÓN ACOSTA, *op. cit.*, p. 46.

**Art. 8.2:**

«Cuando de la regularización practicada resulten cantidades sancionables y no sancionables, la base de la sanción será el resultado de multiplicar la cantidad a ingresar por el coeficiente regulado en el apartado 3. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude».

**Art. 10.1:**

«La incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude».

**Art. 11.1:**

«La incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude».

**Art. 12.1:**

«La incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude».

En todos los casos, se persigue evitar supuestos de doble sanción. Se tiene presente que ya se aplica la sanción dispuesta en la DA 1 de la Ley 7/2012. Por ello se «descuenta» a la hora de calcular la sanción en los casos indicados al efecto de evitar una sanción reduplicada: «Dada la especialidad de esta infracción tributaria que se califica directamente como muy grave y de la sanción aplicable, consistente en multa del 150 por ciento de la base de la sanción, el objeto de estas modificaciones reglamentarias, de acuerdo con el principio

sancionador de no concurrencia *non bis in idem*, no es otro que determinar que en estos casos, los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales y rentas no declaradas por falta de presentación en plazo del Modelo 720 no deben tenerse en cuenta a efectos de analizar la incidencia sobre la base de la sanción de las distintas circunstancias determinantes de la calificación de las infracciones de los arts. 191, 192 y 193 de la LGT»<sup>37</sup>.

## 2.5. Vigencia de la prohibición de retroactividad de la ley penal más favorable

Cualquier pretensión de imponer los efectos del art. 39.2 LIRPF o del 121.6 LIS, tanto los tributarios como los punitivos, a rentas nacidas en los ejercicios 2012, 2011, o antes, debe ser rechazada<sup>38</sup> por aplicación del principio de prohibición de retroactividad de la ley penal más desfavorable. Aunque este principio se tuviera por no aplicable a tales preceptos por no configurarse aquellos, desde el punto de vista estrictamente formal, como verdaderas sanciones, no es menos cierto que el legislador ha establecido la aplicación de las sanciones comprendidas en la DA 1 de la Ley 7/2012. En aquel caso, lisa y llanamente se van a sancionar hechos cometidos más allá del plazo de prescripción. Con la Ley 7/2012 parece que se pueden resucitar obligaciones tributarias ya extinguidas por prescripción, pero también se pueden imponer sanciones respecto de infracciones tributarias ya prescritas, situación contraria al principio de irretroactividad de disposiciones sancionadoras desfavorables (art. 9.3 CE)<sup>39</sup>.

También puede interpretarse que si lo que fue renta imponible en el pasado, ya prescrita, convertida, también el pasado, en patrimonio del contribuyente, cuando ahora, en el presente no prescrito, se procede a su gravamen y sanción se está sancionando por un patrimonio prescrito que, en su caso, debiera incardinarse en la órbita de tributación de un tributo sobre el patrimonio y no en un gravamen sobre la renta, como es el art. 39.2.

Téngase en cuenta que la DA 1 de la Ley 7/2012, que se titula «Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas», determina lo siguiente:

---

<sup>37</sup> Pedro LUENGO BORRERO, «Infracciones y sanciones tributarias», en Alberto GARCÍA VARELA y Javier MARTÍN FERNÁNDEZ (coords.), *La continuación de la reforma tributaria*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2018, p. 330.

<sup>38</sup> A la inversa, si se descubren bienes o derechos no declarados en 2013 o 2014, se imputarán al ejercicio 2012, por ser el más antiguo de entre los no prescritos y en los que la normativa ya está en vigor (Aitor ORENA DOMÍNGUEZ, «Medidas de lucha contra el fraude fiscal», *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2014, p. 112).

<sup>39</sup> Fernando DE VICENTE, «Novedades introducidas por la Ley 7/2012 en materia de lucha contra el fraude: la limitación de pagos en efectivo, la declaración de activos extranjeros y el nuevo régimen de prescripción y sancionador aplicable a los incrementos no justificados de patrimonio», *Economist & Jurist*, de 1 de enero de 2013.

«La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra».

Cuando se establece el cálculo de la base de la sanción en función del importe de la cuota tributaria resultante de la aplicación del art. 39.2, se está tomando a una magnitud cuyo origen temporal puede situarse, en la realidad material, en un momento anterior a la verdadera vigencia de la norma (el 1 de mayo de 2013, en nuestra opinión ya expuesta) y puede convertirse en el cauce que dota de efectos retroactivos al mandato sancionador.

Así sucedería, por ejemplo, si la renta descubierta correspondiera materialmente a 2009 y se imputara a 2014, resultando de la aplicación de los preceptos reguladores de la regla especial de ganancias patrimoniales no justificadas una cuota de un millón de euros<sup>40</sup>. Ese importe constituiría la base de la sanción, de modo que estaríamos integrando el cálculo de la sanción con un elemento que pertenecería, en la realidad, a un momento (2009) anterior a la entrada en vigor de la norma sancionadora (2013). Es clara, pues, su extensión a hechos pasados con el quebranto de la prohibición de retroactividad de la ley penal desfavorable, conforme al art. 9.3 CE y al art. 10.2 LGT. Constituiría el caso una flagrante aplicación de una norma sancionadora con carácter retroactivo al ignorar la fecha de la realización de los actos que revisten carácter infractor, que no han de quedar cubiertos por la ficción que envuelve el art. 39.2 LIRPF, o el art. 121.6 LIS, de naturaleza estrictamente tributaria.

En tal supuesto, si se sostiene que el art. 39.2 LIRPF es aplicable al ejercicio 2014, no debería serlo, sin embargo, la sanción correspondiente con arreglo a la disposición más arriba transcrita porque constituiría una flagrante aplicación de una norma sancionadora con carácter retroactivo<sup>41</sup>

<sup>40</sup> Nos limitamos a seguir el devenir de la mecánica trazada en el párrafo segundo de la DA 1 de la Ley 7/2012 por más inexacto que, sin duda, resulta. La aplicación efectiva de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS no puede dar lugar a una «cuota íntegra» cuando lo que en ellos se dispone es la integración de la renta imputada en la base liquidable general, juntándose, en muchos casos, con otras rentas más del contribuyente.

<sup>41</sup> En Derecho penal rige el principio general de irretroactividad, salvo que la nueva ley penal resulte más favorable que la anterior. Es este un principio consagrado por la propia Constitución en el art. 9.3 y responde tanto al lógico respeto a la seguridad jurídica —saber lo que está prohibido y la pena que conmina— como a una posición consecuente con el respeto, también, al principio de legalidad penal: el sentido de este principio es establecer el marco punitivo para que dentro de él y hacia el futuro pueda ser aplicada la ley penal (Gonzalo QUINTERO OLIVARES, Fermín MORALES PRATS y Miguel PRATS CANUT, *Curso de Derecho Penal*, Barcelona, Cedecs, 1996, p. 113). *Vid.* también L. M. ALONSO GONZÁLEZ, «La aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más favorable en el delito fiscal», en Paulo Roberto COIMBRA SILVA (coord.), *Grandes temas do Direito Tributário Sancio-*

al resistirnos a ignorar la fecha de la realización de los actos que revisten carácter infractor, que no deben quedar nunca cubiertos por la ficción que envuelve aquel artículo, de naturaleza estrictamente tributaria.

En nuestro Ordenamiento se veda la aplicación de las normas en caso de prescripción. Es lo que sucede con el art. 130.1.6 CP cuando determina la extinción de la responsabilidad penal por la prescripción del delito. Es obvio que si la acción delictiva se extinguió por prescripción *illo tempore* no va a resucitar tiempo después de fenecer como consecuencia de una exégesis interesada y forzada. Por tanto, la imputación temporal de la renta al periodo más antiguo de entre los no prescritos, discutible *per se* en cuanto que tiene el origen en una presunción de escaso fuste, en todo caso, no puede ir en contra de la regulación de la prescripción penal. Es palmario que ese precepto, incardinado en una ley orgánica, no puede resultar modificado por una determinada interpretación que se haga de los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 TRLIS en el afán por fundamentar la imprescriptibilidad de determinadas obligaciones tributarias<sup>42</sup>.

Esto no significa, en modo alguno, que quepa considerar que sí es válida la retroactividad en cuanto al gravamen de renta prescrita. Como es sabido, la admisibilidad de la retroactividad en las normas tributarias se encuentra supeditada a que no impliquen una colisión de consecuencias constitucionales con determinados principios de la Constitución. Esencialmente, los de seguridad jurídica y capacidad económica. Para nuestro Tribunal Constitucional se podría producir esa situación en el caso en el que un tributo gravara una riqueza ya desaparecida en el momento de entrar en vigor la ley retroactiva. El principio de capacidad económica puede resultar gravemente dañado si el art. 39.2 despliega sus efectos hacia el pasado; o sea, si somete a la particular consideración de ganancia patrimonial no justificada a rentas materializadas en bienes y derechos pero cuya antigüedad en el tiempo es perfectamente posible conocer y se sitúa en periodos prescritos: «Se vulneraría el principio de capacidad económica por el hecho de gravar, mediante una ficción jurídica, una renta inexistente» (cfr. STC 221/1992, de 11 de diciembre).

---

*nador*, São Paulo, Quartier Latin, 2010. Para la STS núm. 113/2001, de 3 de febrero (Sala de lo Penal, ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Marañón Chávarri), «la jurisprudencia ha atribuido al principio de retroactividad de la ley penal más favorable alcance constitucional, mediante una interpretación *a sensu contrario* de la norma del art. 9.3 de la CE que establece la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables». Por su parte, la STS (Sala 3.ª) de 28 de mayo de 1990, dice: «El principio de retroactividad de las leyes penales favorables [...] es una consecuencia del principio de legalidad establecido en el artículo 25 de la Constitución [...] para la imposición de condena o sanción, y del principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales que garantiza el art. 9.3 del mismo Texto Fundamental. Su aplicación al Derecho Administrativo resulta, por tanto, de la Constitución, interpretada en esa materia conforme a lo previsto en su artículo 10.2».

<sup>42</sup> «No existiendo ya cuota dejada de ingresar por expresa disposición legal, tampoco podría haberse incurrido en la comisión de delito alguno (*Roma locuta, causa finita*)» (SÁNCHEZ PEDROCHE, *op. cit.*, p. 120).

## 2.6. Recapitulación

No es sostenible que el art. 39.2 LIRPF y el art. 121.6 TRLIS hayan articulado unas presunciones que no admitan prueba en contrario. Más allá de sus discutibles redacciones, una interpretación lógica, sistemática y principialista ha de permitir situarnos en un escenario menos apocalíptico. Existen suficientes líneas interpretativas para salvar los inconvenientes que ambos preceptos ponen a la utilización de las complementarias del art. 27 LGT.

Las consecuencias materiales por no haber presentado la declaración de bienes y derechos en el extranjero dentro de plazo no pueden ser, sin más, y para todos los casos, las previstas en los preceptos citados más las sanciones anejas, tanto formales como sustanciales. La falta de presentación del Modelo 720 no puede acarrear tan devastadoras consecuencias. Por ello, entendemos que es preciso articular una interpretación de las normas discutidas que habilite a sostener que no cabe aplicar esas normas a quien presente el Modelo 720 tardíamente, a quien presente una autoliquidación complementaria de las previstas en el art. 27 LGT o a quien, por cualquier otro medio (p. ej.: Declaraciones correspondientes a otros impuestos como pueden ser el de Patrimonio o el de Sucesiones y Donaciones), comunique datos bastantes a la Hacienda Pública que equivalgan al afloramiento de bienes y derechos mantenidos ocultos.

Se trata de una cuestión esencialmente interpretativa pues la imprescriptibilidad, que se erige en la principal consecuencia que dimana de los arts. 39.2 y 121.6, no se manifiesta de modo expreso en ningún sitio. Dichos preceptos, por las múltiples razones apuntadas, permiten, perfectamente, una interpretación distinta.

Concebimos los mecanismos recogidos en las reglas especiales de ganancias patrimoniales no justificadas como variantes de la regla general y sujetos, por tanto, a su misma lógica y naturaleza: se trata de mecanismos presuntivos que han de admitir prueba en contrario, con independencia de que ese aspecto no figure explicitado por las normas. Se trata de evitar una interpretación inconstitucional de ese paquete normativo.

En el apartado sancionador, de un modo todavía más crudo se aprecia que la construcción de la DA 1 de la Ley 7/2012 no tiene posible encaje en el Derecho sancionador, por un sinfín de razones que se han expuesto.

## CAPÍTULO V

# EL DICTAMEN MOTIVADO DE LA COMISIÓN EUROPEA

La opinión pública ha podido conocer hace apenas unas pocas semanas el Dictamen motivado-Infracción núm. 2014/4330 emitido por la Secretaría General de la Comisión Europea en Bruselas, el 15 de febrero de 2017. Dicho dictamen se dirige al Reino de España en virtud del art. 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con la obligación de información respecto de los bienes y derechos situados en el extranjero («Modelo 720»). Sus conclusiones son demoledoras para la Hacienda Pública española en la medida en que afirma que el régimen jurídico de la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero y su régimen sancionador incumplen el principio de proporcionalidad, son discriminatorios e infringen al menos cinco libertades comunitarias.

El análisis que hace el Dictamen motivado es profundo, incide en aspectos ya mencionados, pero introduce otros nuevos, y siempre predomina, claro está, la perspectiva de Derecho comunitario. En cualquier caso, parece recomendable su estudio separadamente si bien sus conclusiones han de servir para completar aquellas a las que se ha llegado en las páginas precedentes.

Todo apunta a que, salvo que España rectifique, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dicte sentencia condenatoria.

### **1. CUESTIÓN PREVIA: ¿SE HA OCULTADO A LOS CONTRIBUYENTES ESTE DICTAMEN MOTIVADO?**

Como decimos, el Dictamen motivado se ha dado a conocer tardíamente y solo en el curso de un proceso contencioso-administrativo seguido en la

Audiencia Nacional en relación con un contribuyente afectado por la indicada obligación de información<sup>1</sup>. Al parecer la Administración se ha mostrado renuente a facilitar el Dictamen y solo lo ha hecho cuando así se lo ha exigido el tribunal. A reserva de confirmarse este extremo, no deja de ser sospechoso que este Dictamen haya permanecido oculto a la opinión pública durante cerca de dos años, tratándose de un tema muy candente y de interés general el que lo motiva. A partir del conocimiento del mismo, no obstante, todo apunta a que se ha hecho todo lo humanamente posible para hurtar a los contribuyentes el conocimiento de un documento extraordinariamente relevante y que deja al descubierto la actuación abiertamente contraria a Derecho que viene desarrollando la Administración tributaria en la represión de las conductas infractoras ligadas a las obligaciones de información que se materializan con la cumplimentación del Modelo 720. Esta sensación, evidentemente, suscita especulaciones de todo tipo acerca de la fiabilidad de la Administración encargada de aplicar los tributos. Es contraproducente, a la par que muy lacerante, que la Administración emplee toda su energía en hacer cumplir al contribuyente con la debida transparencia en cuanto a su situación fiscal y, sin embargo, no se aplique ella la misma vara de medir.

Tampoco la Comisión Europea merece una mejor valoración. Es tradicional que mantenga en secreto estos documentos ligados a procedimientos de infracción, al parecer para propiciar un mejor entendimiento entre las partes enfrentadas sin la presión de la opinión pública<sup>2</sup>. No es un argumento convincente ni por la gravedad de la materia ni por la escasa consideración que la situación de los afectados parece inspirar a una y otra parte.

## 2. LA CARTA DE EMPLAZAMIENTO

Pero, como apuntábamos, el conocimiento del Dictamen motivado hace más comprensible que no interesara para nada su difusión.

El citado Dictamen se inscribe en una de las fases iniciales del denominado Procedimiento de infracción<sup>3</sup>. Se ha llegado a este Procedimiento de infracción porque no se ha logrado una solución temprana, dialogada, sobre las diferencias de apreciación que en torno al Modelo 720 y sus condiciones de aplicación mantienen la Administración española y la comunitaria. Tal y como relata el Dictamen en su apartado I, «Exposición de los Hechos», la Comisión Europea había dirigido una carta de emplazamiento a las autoridades españolas abordando la cuestión de la posible incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea (UE) de las consecuencias tributarias

---

<sup>1</sup> <https://www.kreston.es/dictamen-de-la-comision-europea-acerca-del-modelo-720-.html>.

<sup>2</sup> Como ejemplo de la denegación de información en estos casos por parte de España, *vid.* <http://transparencia.gob.es/transparencia/dam/jcr:097d7cd8-68c5-404e-801c-023ba96670bb/Resolucion-005649-MAEC-anonimizada.pdf>.

<sup>3</sup> [http://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/index\\_es.htm](http://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/index_es.htm).

establecidas en la normativa española cuando se producía incumplimiento o cumplimiento incorrecto de la obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero. Básicamente la objeción comunitaria es la falta de proporcionalidad de algunos de sus aspectos, así como del régimen sancionador conexo.

Pero todo empezó mucho antes.

Tempranamente, antes incluso de terminar el primer plazo de declaración de bienes y derechos en el extranjero, fueron bastantes los obligados tributarios afectados que buscaron amparo en el paraguas comunitario. A mero título de ejemplo, nos remitimos a la Comunicación a los miembros que dirige la Comisión de Peticiones del Parlamento Europeo en fecha 29 de agosto de 2014 informando sobre sendas peticiones recibidas y admitidas el año anterior<sup>4</sup> sobre la adecuación a Derecho de la nueva legislación española que obliga a comunicar los activos y derechos ostentados en el extranjero. Los peticionarios preguntan si la Ley 7/2012 y el Real Decreto 1558/2012 están en consonancia con los Tratados y la legislación de la Unión Europea. Manifiestan su preocupación por las consecuencias que tiene la nueva obligación de comunicar los activos y derechos ostentados fuera de España por cuanto «tienen un impacto muy importante en la amplia comunidad expatriada, que no cuenta con los medios adecuados para cumplir con las medidas de notificación, excesivamente estrictas». También se formulan quejas sobre la infracción del principio de no discriminación<sup>5</sup>, posible infracción del derecho a la protección de datos, violación de la privacidad y de la libre circulación de personas y capitales, aun cuando España cuenta con la Directiva sobre el ahorro y otros instrumentos internacionales para el intercambio de información. Otros llegan a señalar una doble tributación ilegal y un obstáculo a la movilidad de los ciudadanos dentro de la Unión Europea e insisten en el carácter demasiado amplio e intrusivo de las obligaciones de informar, muy difíciles de cumplir y con sanciones desproporcionadas en caso de incumplimiento.

La Comisión manifiesta sus dudas, a la vista de las denuncias formuladas, dudas que no se refieren únicamente a los nacionales de otros países de

---

<sup>4</sup> Petición núm. 0393/2013 admitida a trámite el 11 de noviembre de 2013. Petición núm. 0478/2013 admitida a trámite el 15 de noviembre de 2013. Petición núm. 0566/2013 admitida a trámite el 19 de noviembre de 2013.

<sup>5</sup> Imaginemos el caso de un español que se mudó hace años a un Estado de la UE, del que se convirtió en residente fiscal y en el que adquirió diversos elementos patrimoniales. Según cuál sea la cadencia de estancias que realice en España, en caso de ser comprobado fiscalmente por la Inspección, siempre corre el riesgo de ser considerado residente fiscal en este país. Pues bien, si eso sucede se encontrará con que al tenerle por residente fiscal en España la Administración le puede exigir haber cumplimentado en su momento el Modelo 720 por los bienes adquiridos en el exterior y sobre los cuales, incluso la prueba de la fecha de adquisición de los mismos a efectos de una posible discusión en materia de prescripción, puede resultar sumamente difícil. En este caso, alguien que se consideraba extramuros de la legislación que estamos analizando pasa a ser sometido a la misma de forma inesperada y con escasos instrumentos de defensa.

la UE que residen en España sino a todo residente español que invierta en otro Estado miembro.

La Comisión recabó de España información complementaria al respecto antes de adoptar una posición definitiva. Lo hizo en el marco del proyecto EU Pilot<sup>6</sup> que contempla un diálogo estructurado entre la Comisión y el Estado requerido y que cuenta con un 75 por 100 de resultados favorables<sup>7</sup>, o sea, en los que la situación ha encontrado una solución pactada y no ha sido necesario llegar a un procedimiento de infracción<sup>8</sup>.

Volvemos así a la carta de emplazamiento<sup>9</sup> que dirige la Comisión el 20 de noviembre de 2015 a las autoridades españolas, evidencia clara de que no se progresaba en el marco dialogado previo.

El día 19 de febrero de 2015, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) hizo pública a sus asociados la carta recibida de la Comisión Europea en la que contesta a la denuncia interpuesta respecto de la obligación de cumplimentar el Modelo 720 sobre bienes y derechos en el extranjero. La misiva pone de manifiesto las discrepancias de las autoridades comunitarias con el régimen sancionador analizado. De igual modo, se estima que la ausencia de prescripción fiscal puede ser incompatible con el Derecho de la Unión Europea. Por consiguiente, los servicios de la Comisión se preparaban para incoar un procedimiento de infracción en relación con estas cuestiones.

Para la Comisión Europea reviste especial importancia un rasgo diferencial sobresaliente que se aprecia entre las regulaciones que los dos apartados del art. 39 hacen de las ganancias patrimoniales no justificadas. Concretamente, se trata de que el art. 39.2 restringe su ámbito de aplicación a rentas que hayan permitido la adquisición de bienes y derechos sitos en el extranjero. Es decir, en función de dónde se sitúan los elementos patrimoniales adquiridos con las rentas ocultas las consecuencias jurídico-tributarias que prevé el art. 39 LIRPF son más o menos severas. Si tales

<sup>6</sup> <https://www.abogacia.es/2016/03/08/esquema-del-procedimiento-de-infraccion-europea/>.

<sup>7</sup> El 67,46 por 100 de los procedimientos de infracción abiertos no pasan de la carta de notificación. En el 24,9 por 100 de los casos se emitió dictamen motivado. Solo un 7,6 por 100 del total de los casos fueron llevados por la Comisión ante el TJUE abriéndose procedimientos de infracción, prueba de que en pocas ocasiones los Estados se resisten a ajustarse al Derecho comunitario (Javier ARREGUI, *¿Es España un Estado miembro especialmente incumplidor en la implementación de la legislación europea?*, 26 de mayo de 2016, [www.realinstitutoelcano.org/wps/portal/rieslcano\\_es/contenido?WCM\\_GLOBAL\\_](http://www.realinstitutoelcano.org/wps/portal/rieslcano_es/contenido?WCM_GLOBAL_)).

<sup>8</sup> [http://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/index\\_es.htm](http://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/index_es.htm).

<sup>9</sup> «Se trata de un escrito por el que oficialmente la Comisión comunica a un Estado miembro que, a su juicio, dicho Estado ha infringido alguna de las obligaciones que le incumben, y le conmina para que en el plazo que la carta determine cese la situación de incumplimiento. A pesar del nombre de “carta”, constituye un auténtico escrito equivalente a una demanda precontenciosa, pero no sometido a formalidad preestablecida. Suele utilizarse este procedimiento cuando se incumplen los plazos de las Directivas para su adaptación al ordenamiento nacional, o cuando se produce una verdadera infracción de los preceptos del Tratado» (Fernando Díez MORENO, *Manual de Derecho de la Unión Europea*, Civitas-Thomson Reuters, 2009, p. 359).

elementos patrimoniales se sitúan fuera de España habrá que atenerse a las terribles consecuencias que prevé, junto a otros preceptos, el art. 39.2 LIRPF.

La Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea recibió una denuncia relativa al Modelo 720 y a las circunstancias que rodean su regulación y los servicios de la Comisión Europea decidieron abrir un procedimiento de infracción por alguna de las cuestiones que se han planteado:

— Importe desproporcionado de las sanciones. Señala la Comisión Europea que «existe una diferencia entre el importe de las sanciones impuestas con respecto a esta obligación de declaración y otras obligaciones fiscales nacionales». Subraya, también, su carácter desproporcionado: «Las sanciones aplicadas en el supuesto de una declaración fuera de plazo realizada por el contribuyente de forma voluntaria son notablemente inferiores a las impuestas en caso de no declaración o declaración errónea».

— Se identifica un trato diferente en el terreno de las ganancias patrimoniales no justificadas: «En este caso concreto, parece aplicarse un trato fiscal diferente, ya que cualesquiera activos situados en el extranjero y no declarados al amparo del formulario 720 o declarados fuera del plazo se gravarán como ganancias patrimoniales no justificadas obtenidas en el último periodo impositivo que aún no haya prescrito». «En la práctica y, a diferencia de lo que sucede en el régimen aplicado en el ámbito nacional, el contribuyente no puede probar que estos activos fueron adquiridos en un periodo impositivo que ya ha prescrito. Además, se le impone una multa del 150 por 100 del impuesto adeudado».

Y prosigue diciendo:

«No obstante, no se imponen sanciones si el contribuyente residente demuestra que los activos no declarados situados en el extranjero corresponden a rentas legítimas:

- i) Comunicadas a las autoridades españolas por otros medios distintos del formulario 720, u
- ii) Obtenidas en periodos impositivos durante los cuales no tuviese la condición de contribuyente del IRPF».

Obsérvese que la Comisión Europea también interpreta que el término «rentas declaradas» merece el significado amplio que aquí defendemos de forma que cualquier forma de comunicación de la existencia de aquellas rentas exime de sufrir las consecuencias del art. 39.2 LIRPF.

La Comisión entiende, también, que la redacción analizada conduce a la ausencia de plazos de prescripción:

«Aparte de las dos excepciones legales mencionadas anteriormente, la normativa española carece de plazos de prescripción en cualquier otra situación, independientemente de si las autoridades españolas tienen pruebas de la exis-

tencia de activos situados en el extranjero, privando así al sujeto pasivo de toda seguridad jurídica».

En materia de prescripción, los servicios de la Comisión opinan que solo se justifica un mayor plazo de prescripción para la lucha contra el fraude cuando resulta proporcionado y la Administración tributaria no tiene indicios de la existencia de bienes en el extranjero. A la inversa, la elevación del plazo de prescripción no sería compatible con el Derecho de la Unión Europea cuando la Administración española tiene pruebas a través de otras fuentes de la existencia de bienes en el extranjero, sobre todo en otros Estados de la UE o del Espacio Económico Europeo —EEE— con los que existe intercambio de información. En consecuencia, los servicios de la Comisión son de la opinión, teniendo en cuenta la jurisprudencia de la UE, que las disposiciones españolas podrían infringir el Derecho comunitario en relación con los activos ubicados en la UE y el EEE los cuales están cubiertos hasta cierto punto por el intercambio de información.

La Comisión pone, en cierto modo, el dedo en la llaga, pero facilita también una venda para la herida.

Así, ciertamente, no se ignora que las autoridades fiscales españolas pueden hallarse, en un primer momento al menos, con más dificultades para investigar las circunstancias que rodean a bienes y derechos que no están situados en España sino en el extranjero. Este dato, irrefutable cuando unos y otros se hallan en paraísos fiscales, puede explicar el énfasis que el legislador pone en los arts. 39.2 y 134.6 recurriendo en ambos casos a la locución «en todo caso» para revestir de rigor e inflexibilidad el mandato. Sin embargo, parece que, con los mecanismos de intercambio automático de información entre los Estados de la UE o del EEE vigentes al inicio de 2015, la situación de ignorancia, cuando no inferioridad, de la que parte la Hacienda española ya tiende a desvanecerse. En ese contexto, y no digamos en el actual, la obtención de información y de pruebas acerca de tales elementos patrimoniales es muy factible con lo que pierde su sentido el tono maximalista que desprende el art. 39.2 LIRPF.

A partir de este momento, la última noticia de la que se disponía era una *Nota de prensa de la Comisión Europea de 15/02/17. Dictamen motivado*, que dejaba constancia de que la Comisión pedía a España que velara para que sus normas sobre los activos mantenidos en el extranjero fueran proporcionadas:

«La Comisión envía hoy un dictamen motivado a España pidiéndole modificar sus normas sobre los activos mantenidos en otros Estados miembros de la UE o del Espacio Económico Europeo (“Modelo 720”). La Comisión considera que España tiene derecho de exigir a sus contribuyentes que notifiquen a las autoridades determinados activos que mantienen en el extranjero, pero las multas impuestas en caso de incumplimiento son desproporcionadas. Como las multas son mucho más altas que las sanciones aplicadas en un contexto puramente

nacional, la normativa puede disuadir a las empresas y a los particulares de invertir en el mercado único o desplazarse por él. Por ello, estas disposiciones son discriminatorias y entran en conflicto con las libertades fundamentales de la UE. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a España ante el TJUE».

Previamente, el 29 de febrero de 2016 las autoridades españolas habían respondido a la carta de emplazamiento dirigida por la Comisión Europea el 20 de noviembre de 2015 negando la existencia de una vulneración del Derecho comunitario. Ese Documento —ARES 82016/1098642— no es accesible al ciudadano, por más extraño que parezca que esto pueda suceder en plena sociedad de la información. Ampliaremos en seguida el contenido de tales alegaciones, aunque sea por la remisión que a las mismas se hace en el Dictamen motivado.

A partir de la respuesta recibida de las autoridades españolas, y conforme a los pasos que hay que dar en un Procedimiento de infracción, resultando aquella respuesta claramente insatisfactoria para la Comisión, esta emite el Dictamen motivado objeto de análisis. Notificado este al Reino de España, sus autoridades tuvieron dos meses para adoptar las medidas requeridas en el Dictamen para ajustarse al Derecho comunitario. Obviamente, nada de eso ha sucedido dado que la normativa cuestionada sigue ahí y está siendo aplicada de la forma en la que la Comisión rechazaba que se hiciera por lo que no queda otra salida ya que aplicar el Derecho comunitario con todas sus consecuencias.

El art. 58 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) señala al respecto:

«Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones.

Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, esta podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea».

Consiguientemente, el momento procesal en el que supuestamente se encuentra el conflicto es el inminente inicio del procedimiento contencioso ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Es, en todo caso, una suposición lógica porque, conforme a lo visto, el secretismo se impone y no hay manera de conocer la exacta situación procesal del litigio<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Advierte DÍEZ MORENO que «la Comisión puede recurrir al Tribunal, con lo que comienza la fase propiamente contenciosa que se regula en el Reglamento de Procedimiento. Pero se trata de una posibilidad, esto es, la Comisión, por razones de muy diversa índole, puede decidir no recurrir contra el incumplimiento del Dictamen motivado» (*op. cit.*, p. 360). En cualquier caso, es completamente impredecible la duración que puede tener un procedimiento de infracción. No es extraño que se consuman años

Generalmente, la gran mayoría de asuntos de esta naturaleza se solucionan antes de la fase contenciosa. Pero eso significa, claro está, que el Estado requerido da su brazo a torcer y se adapta a las exigencias de la Comisión, actitud que está muy lejos de adoptar la Administración española, o al menos eso es lo que parece. De seguir adelante el procedimiento ante el TJUE, por lo general en un plazo prudencial (unos dos años) se dicta sentencia. Si esta resulta adversa para el Estado miembro se le impone adaptar la normativa cuestionada a los designios del TJUE, así como las prácticas que pudieran haberse desarrollado al amparo de aquella normativa. Si el Estado miembro sigue sin cumplir la cuestión puede derivar en la imposición de multas pecuniarias.

Pasemos al análisis de las cuestiones más trascendentes que plantea el Dictamen motivado.

### 3. CONTENIDO DEL DICTAMEN MOTIVADO

#### 3.1. Planteamiento

El punto de partida es la consideración de que la obligación de información de bienes y derechos situados en el extranjero afecta a aquellos que están situados en otro Estado miembro —o en un Estado del Espacio Económico Europeo (EEE)— mientras que si tales bienes y derechos están situados en España no están sujetos al mismo régimen sancionador que se ha ligado al incumplimiento de aquella obligación de información. En consecuencia, y este es el *leitmotiv* de la reacción comunitaria, pueden verse afectadas diversas libertades fundamentales que protege el Derecho de la UE —o el Acuerdo del EEE—.

La Comisión, en su carta de emplazamiento, ya hacía notar a las autoridades españolas que el Modelo 720 podía «influir negativamente» en la decisión de invertir en el extranjero o en las decisiones que pudieran tomar otros ciudadanos de la UE que quisieran establecerse en España, entre otros casos, aludiendo expresamente a que «los costes y las cargas administrativas vinculados a esta obligación podrían constituir una restricción a las libertades fundamentales del TFUE». Las medidas adoptadas por España, aunque puedan encontrar su justificación en la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y las prácticas abusivas, son desproporcionadas. Concretamente, el régimen sancionador introducido es «significativamente más oneroso que el aplicado respecto de las obligaciones internas en materia de declaración con arreglo a la Ley General Tributaria».

---

y años y los conocedores del funcionamiento de las instituciones europeas por dentro aseguran que la velocidad la imprime Bruselas a su conveniencia e interés. V. gr., Isaac IBÁÑEZ GARCÍA, *El procedimiento de infracción del Derecho de la Unión Europea*, pp. 32 y ss. Publicado el 11 de septiembre de 2017 en [ecjleadingcases.wordpress.com](http://ecjleadingcases.wordpress.com).

La respuesta recibida de las autoridades españolas no se acepta por la Comisión Europea. Y no es de extrañar. Para empezar, se alega que el origen del Modelo 720 no es otro que el Memorando de Entendimiento que suscribió España con la Comisión Europea en 2012. Vale la pena recordar que el objeto de dicho Memorando era la reestructuración bancaria que permitiera a nuestro país alejar el fantasma de la intervención. En ningún punto del Memorando es posible anclar una herramienta tan específica como es la obligación de información que se materializa en el Modelo 720. Solamente se hace una llamada en el mismo a que España introduzca «un sistema tributario acorde con los esfuerzos de consolidación fiscal y más propicio para el crecimiento» (epígrafe 31), meta por todos asumible y cuya relación con el Modelo 720 es bastante difícil de establecer. Es más, basta acudir a la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012 para darse cuenta de que las autoridades españolas han recurrido a la más burda excusa para ocultar la verdadera razón de ser de las ganancias patrimoniales no justificadas del art. 39.2 LIRPF. En efecto, en su primer apartado, la primera frase que se puede leer es:

«Esta Ley contiene una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal».

Y en el apartado III se abunda específicamente en la materia que nos interesa en estos términos:

«En conexión con lo apuntado más arriba en relación con la globalización de la actividad económica y la necesidad de obtener información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y como complemento necesario de la misma, se introduce una modificación de las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, para regular la incidencia que en el ámbito de las ganancias de patrimonio no justificadas y de la presunción de obtención de rentas, respectivamente, pueda tener la no presentación en plazo de tal obligación de información, introduciéndose, además, una infracción específica, con un agravamiento de las sanciones, para estos casos en los que los obligados tributarios no consignaron en sus autoliquidaciones las rentas que son objeto de regularización como ganancias patrimoniales no justificadas o presuntamente obtenidas».

En definitiva, no tiene que haberle agradado demasiado a la Comisión Europea que las autoridades españolas quisieran endosarle la responsabilidad última de un engendro jurídico de la magnitud del Modelo 720.

Como no disponemos del documento ARES 82016/1098642 tenemos que conformarnos con seguir el resumen que el Dictamen motivado efectúa de la respuesta de las autoridades españolas a la carta de emplazamiento. Pero, a los efectos de facilitar el seguimiento del combate dialéctico que ambas partes establecen, procederemos a fijar los distintos puntos de debate y ofrecer la opinión de cada una de las dos partes.

### 3.2. Comparabilidad de la situación en la que se hallan los contribuyentes que invierten en España y los que lo hacen fuera

Niega España que sea comparable la situación en la que se hallan los contribuyentes que invierten en España y la de los que lo hacen en el extranjero y, por ello mismo, justifica que exista para estos últimos un régimen sancionador diferenciado.

Este argumento se rebate por la Comisión apelando a la jurisprudencia del TJUE, concretamente, a la Sentencia del asunto C-157/08, *Passenheim-van Schoot*, de 11 de junio de 2009. El supuesto de hecho básicamente consistía en pronunciarse sobre el distinto trato que recibía un contribuyente holandés que no declaraba activos o rendimientos nacionales a la Hacienda Pública respecto del que se le deparaba si la ausencia de declaración correspondía a activos o rendimientos procedentes de otro Estado miembro. La diferencia de trato se concretaba en la sujeción en cada caso a un plazo de prescripción distinto, más largo en el segundo caso, medida que se estima inspirada en el deseo de garantizar la eficacia de los controles fiscales y en la lucha contra el fraude fiscal y que se considera proporcional, aunque pueda interferir en la libre circulación de capitales. Si se apreciaba diferencia de trato entre las normas relativas a la liquidación del impuesto aplicables a los contribuyentes residentes que poseían bienes o derechos en su Estado miembro y las aplicables a los contribuyentes que invertían en otro Estado miembro es porque las situaciones eran comparables<sup>11</sup>.

Además, incide la Comisión refiriéndose al caso español, se trata de una diferencia de trato que se extiende tanto a las obligaciones tributarias como al régimen sancionador conexo. Manejando con soltura la normativa española, la Comisión califica al Modelo 720 como una obligación tributaria formal de las descritas en el art. 29 de la Ley General Tributaria (LGT) que se restringe a los casos en los que se poseen bienes y derechos en el extranjero. En el estricto campo del Derecho sancionador, la Comisión eleva el tono y «rechaza enérgicamente la presunción de que la tenencia de bienes y derechos en el extranjero albergue el propósito de defraudar a la Hacienda Pública», que es lo que viene a sostener España. Muy al contrario, y es un sonoro correctivo al modo de razonar al que nos tiene acostumbrada nuestra

<sup>11</sup> Puede citarse también la Sentencia de 4 de marzo de 2004, asunto C-334/02, cuyo punto de partida es que «si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que estos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario y abstenerse, por tanto, de toda discriminación manifiesta o encubierta pasada en la nacionalidad» (21). En este caso se concedía por el Estado francés una ventaja fiscal limitada a los sujetos domiciliados en Francia, circunstancia que se consideró que determinaba una restricción a la libre prestación de servicios (25). También, el TJUE sugiere a las autoridades francesas que acudan a los mecanismos comunitarios —en aquel entonces la Directiva 77/799/CEE relativa a asistencia mutua— en aras a satisfacer sus necesidades de control sobre elementos con trascendencia tributaria acaecidos en el territorio de otros Estados miembros.

Hacienda Pública, la tenencia de bienes y derechos en un Estado miembro distinto de España por residentes fiscales en España es el resultado del legítimo ejercicio de las libertades fundamentales del Tratado de la UE.

### **3.3. Complejidad y onerosidad del cumplimiento de la obligación de informar**

Niega España que el Modelo 720 pueda suponer una restricción a la libre circulación de capitales y pone el acento en que carece de herramientas de gestión equivalentes a aquellas de las que dispone cuando los bienes y derechos se poseen en España.

La Comisión reitera que sí existe la restricción que denuncia y la concreta en el nivel de costes y cargas administrativas que conlleva cumplir la discutida obligación de información. Desliza, incluso, alguna apreciación que pudiera pasar más desapercibida pero que tiene su peso:

a) El contribuyente se encuentra sujeto a la llevanza de un registro de sus bienes y derechos y debe controlar periódicamente el valor de los mismos a fin de asegurarse de si debe o no presentar una nueva declaración por haber rebasado un determinado umbral, y «esta obligación puede adquirir complejidad cuando la propiedad es compartida, o en caso de cuentas en común».

Así es. Sin ir más lejos, la Pregunta 12 de las Preguntas Frecuentes M.720 compiladas por la Agencia Tributaria se refiere a esta cuestión. La pregunta es «si un bien o derecho que deba ser objeto de declaración es “ganancial”, y solamente consta como titular formal del mismo uno de los cónyuges, ¿existe obligación de declaración del otro cónyuge?». Y la respuesta que se da es esta: «Cuando la titularidad formal de un bien o derecho ganancial corresponde a uno de los cónyuges, ambos cónyuges (si están dentro del ámbito subjetivo de la obligación) tienen la obligación de presentar la declaración. El cónyuge que no es titular formal deberá declarar como titular real de acuerdo 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».

b) Además, «el contribuyente puede necesitar recurrir al asesoramiento de agentes bancarios o incluso de expertos» y debe cumplir su obligación «por medios electrónicos, lo que exige disponer de las herramientas necesarias». Y, agrega, «en el caso de las personas que hayan vivido en un país distinto de España, los bienes y derechos que deben declararse pueden ser muy numerosos, por lo que cumplir con tales obligaciones puede suponer una carga onerosa».

El art. 3.2 de la LGT dispone que:

«La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento

to de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios».

Este mandato es objeto de reiterado incumplimiento por parte de los centros de emisión normativa y de los órganos del Poder Ejecutivo encargados de su aplicación. No hay limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales sino todo lo contrario. La complicación que presenta la cumplimentación de la declaración de bienes y derechos en el extranjero es un ejemplo prístino de esta situación. Que, además, tal cumplimentación deba producirse, de forma exclusiva, por medios electrónicos es la confirmación última de la burla constante a la que se somete aquel mandato del legislador. Ningún particular presenta el Modelo 720 por su cuenta. Todos acuden a los profesionales de la fiscalidad quienes cada año topan, una y otra vez, con una labor ardua que entraña una enorme responsabilidad frente a sus clientes.

Los argumentos que maneja la Comisión Europea son completamente irrefutables y si no ha sido debidamente valorados por los analistas domésticos se debe a que, por desgracia, el contribuyente español está tan acostumbrado a que las normas fiscales le impongan todo tipo de cargas, deberes y obligaciones no pecuniarias que, en cierto modo, ha quedado insensibilizado, entumecido, ante el esfuerzo que implica ejecutar la mecánica recurrente, año tras año, de la declaración de bienes y derechos en el extranjero. Nosotros mismos hemos enfocado la redacción de este trabajo casi siempre poniendo la vista en el primer ejercicio de aplicación de la obligación de información. Pero no puede perderse de vista que buena parte de las consecuencias negativas ligadas al incumplimiento de la obligación en los términos en los que es objeto de exigencia a los obligados tributarios pueden producirse, también, lógicamente, en ejercicios subsiguientes en los que no se cumpla la obligación de declarar la alteración producida en algún aspecto determinado del elemento patrimonial de que se trate o en su valor.

La implantación de esta nueva obligación de información se produce en el contexto de imparable implicación de los administrados en la gestión de los tributos. Su papel coadyuvante en la aplicación del sistema tributario ha permitido, con los años, relegar a la Administración tributaria a una estricta función de control de la legalidad de las actuaciones tributarias de los administrados<sup>12</sup>. El incremento de las obligaciones formales de los ciudadanos contribuyentes —«obligados tributarios» en la desafortunada terminología de la LGT— ha sido progresivo e incesante. En el esquema que contemplaba la LGT de 1963, el ciudadano solo tenía la obligación de declarar. La Administración liquidaba. A partir de los años setenta, se introduce en la mayor parte de los impuestos la obligación de autoliquidar y se atribuye al ciudadano la obligación de autocomprobar su propia autoliqui-

---

<sup>12</sup> Ángel AGUALLO AVILÉS, «Interés fiscal y Estatuto del contribuyente», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 80, 1993, p. 582.

dación, asumiendo buena parte del coste de la gestión tributaria. Es diáfana la transformación de la Administración gestora en Administración controladora, en el bien entendido que incluso esta función de control se desarrolla con el concurso forzoso del obligado tributario, sobre el que recae un deber de auxilio y colaboración con los órganos administrativos materializado en obligaciones de hacer, de no hacer y de soportar la acción administrativa. Evidentemente, el objetivo último del estado de sujeción que se proyecta sobre los administrados desde el conjunto del sistema tributario es posibilitar la aplicación de los tributos conforme a lo establecido en las normas que los regulan. Generalmente, se visualiza la consecución de este fin en el cobro de las deudas tributarias, en las prestaciones patrimoniales de carácter público en las que vienen a plasmarse los tributos. Sin embargo, y cada vez es más notorio, existe un número amplísimo, y en proceso de crecimiento, de deberes y obligaciones formales que actúan como cauce necesario e instrumento imprescindible para la adecuada aplicación del sistema tributario. En conjunto, nos hallamos ante prestaciones personales de carácter público cuyo contenido consiste en hacer algo o en no hacerlo, en aportar a la Administración tributaria determinada información, por ejemplo, o en dejar que esta cumpla sus funciones de comprobación e inspección de la situación tributaria de los administrados. Nos estamos refiriendo a lo que el art. 29.1 LGT denomina obligaciones tributarias formales. Cualquiera que se mueva en el mundo de la fiscalidad es capaz de percibir que de un tiempo a esta parte se han multiplicado las obligaciones formales y se ha hecho más complejo su contenido, con el consiguiente incremento de costes indirectos de cumplimentación para particulares y empresas, y sin olvidar que el carácter coactivo de su exigencia viene respaldado por un severo régimen sancionador también en constante expansión. En la actualidad, no se puede sostener, sin más, que una prestación patrimonial de carácter público resulta más gravosa para su destinatario que el cumplimiento de una prestación de naturaleza personal. El pago de determinados impuestos o tasas supone para muchos contribuyentes una carga de menor entidad que el cumplimiento de determinadas obligaciones formales. El Modelo 720 se yergue como el más depurado exponente de esta situación.

Las obligaciones formales en materia tributaria son impuestas coactivamente por los poderes públicos y su finalidad inequívoca radica en el interés público. La conjunción de ambos factores sustenta la vigencia del principio de legalidad en las prestaciones patrimoniales de carácter público y también en las de naturaleza personal, según dispone la STC 233/1999 (FJ 32). La prestación personal, aclara el TC, consiste en un «*facere*» y, por ello mismo, la afectación al principio general de libertad de los individuos, que conforma un valor superior de nuestro ordenamiento (art. 1.1 CE), así como el libre desarrollo de la personalidad, fundamento del orden político y social (art. 10.1 CE), se ven más afectados que si se tratara de una prestación patrimonial. Estas manifestaciones se realizan en relación con determinadas

prestaciones personales de carácter público no tributarias que estableció la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, pero, entendemos, resultan directamente extrapolables al examen de las prestaciones personales de carácter público tributarias como es el Modelo 720.

Por la vía de ejemplos muy bien escogidos, la Comisión le pone un espejo a la Hacienda Española demostrando la debilidad de su argumentación.

### **3.4. España cuenta hoy con instrumentos jurídicos suficientes para obtener la información tributaria que pretende extraer con el Modelo 720**

España rechaza que los mecanismos de intercambio de información de la UE garanticen la obtención de la información que solicita con el Modelo 720. Las autoridades españolas alegan que el Modelo 720 es necesario porque ninguno de los instrumentos jurídicos existentes para intercambiar información entre autoridades tributarias de los distintos Estados miembros de la UE permite recabar el mismo nivel de información.

A partir de ahí, de forma puntual, justifican:

— Que las sanciones impuestas en el marco del Modelo 720 sean más elevadas: ello obedece al elevado nivel del umbral a partir del cual es preciso comunicar la información (valores superiores a 50.000,00 euros), información que solamente el contribuyente está en condiciones de facilitar a la Administración de los tributos. En cualquier caso, no es comparable el régimen sancionador que acompaña a la exigencia del Modelo 720 con el régimen sancionador general «puesto que los supuestos no son equivalentes».

— Que se haya eliminado la prescripción encuentra su fundamento en el carácter indispensable del Modelo 720 como «único medio de disponer de información» sobre los bienes y derechos poseídos en el extranjero. Además, las autoridades españolas rechazan que esa sea una cuestión regulada por el Derecho de la UE defendiendo la libertad de legislar que, al respecto, tiene el legislador español. Finalizan su alegato mencionando casos en los que no rige prescripción alguna «como, por ejemplo, en el Derecho penal o en las relaciones paterno-filiales».

También en esta ocasión la Comisión se muestra muy tajante: aunque fuera cierto que España no tuviera información sobre los bienes y derechos en el extranjero eso no es un elemento que rompa la comparabilidad. Por otro lado, alerta, muy acertadamente, acerca de un aspecto que pone de manifiesto cómo, en realidad, a la Hacienda española le importa bien poco utilizar otros mecanismos internacionales de acceso a la información tributaria. Dice la Comisión: «Las obligaciones impuestas por el Modelo 720 [...] deben cumplirse a pesar de que la información pueda facilitarse a través de los instrumentos de cooperación administrativa».

La Comisión toma como presupuesto inexcusable para cualquier medida restrictiva el respeto al principio de proporcionalidad: una medida debe ser idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue sin ir más allá de lo necesario para alcanzarlo. A partir de ahí desglosa sus consideraciones contestando puntualmente las consideraciones formuladas por las autoridades españolas.

Afirma que existen medios suficientes para la obtención de información con finalidad fiscal sobre los bienes y derechos poseídos en el extranjero<sup>13</sup>. Se remite, de modo expreso, a la posibilidad de acudir al intercambio automático de información, así como al intercambio de información previa solicitud. Si a principios de 2017 ya se consideraba en vigor la primera modalidad, hoy, en las postrimerías de 2018, es un hecho incontestable.

Sin ánimo de complitud, conviene tener muy presente la vigencia, a nivel europeo, de los siguientes cauces para posibilitar el intercambio internacional de información tributaria:

a) *El intercambio de información previa solicitud.* Es el intercambio de información, que, previsiblemente, pueda resultar de interés fiscal, previa solicitud. En estos casos se precisa un requerimiento previo por parte de un Estado a otro. Es el mecanismo que recoge el art. 5 del Modelo de Acuerdo de Convenio de la OCDE (MC OCDE), Modelo que data de 2002 aunque en 2008 fue objeto de una remodelación. Tiene su oportuno reflejo en el art. 26 del MC OCDE a modo de cláusula tipo cuando se incluye en un convenio de doble imposición (CDI) o en un acuerdo de intercambio de información entre Estados. Permite dar por cumplidos los estándares internacionales en materia de transparencia informativa fiscal. El intercambio de información mediante solicitud previa fue recogido también en el art. 5 del Convenio del Consejo de Europa relativo a la asistencia administrativa mutua en materia fiscal.

b) *El intercambio de información espontáneo.* El intercambio de información espontáneo fue recogido en el Convenio del Consejo de Europa relativo a la asistencia administrativa mutua en materia fiscal, hecho en Estrasburgo en 1998, con las enmiendas derivadas del Protocolo de 2010. Su art. 7 estipula que una parte pueda comunicar a la otra información que pueda ser fiscalmente relevante de la que tiene conocimiento sin que tenga que mediar un requerimiento previo por parte de esta última. El intercambio de información espontáneo es objeto de parejo tratamiento en el art. 9 de la

---

<sup>13</sup> En la misma línea, en la STJUE de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10, se dijo: «Cuando las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios que les permiten dirigirse a las autoridades competentes de otros Estados miembros, por medio de la asistencia mutua prevista en la Directiva 77/799 o por medio de la prevista en los convenios bilaterales, con el fin de que estas últimas autoridades les comuniquen la información necesaria para liquidar correctamente el impuesto, el simple hecho de que los elementos imposables de que se trata se encuentran en otro Estado miembro no justifica la aplicación general de un plazo suplementario para la liquidación complementaria que no depende de modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a estos mecanismos de asistencia mutua» (epígrafe 36).

Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

c) *El intercambio de información automático.* Por último, el art. 6 de este mismo instrumento multilateral contempla en un plano abstracto la hipótesis de que dos o más partes, de común acuerdo, establezcan un régimen de intercambio automático de información. El impulso a esta nueva forma de intercambio de información lo hallamos tanto en la Comunicación de 6 de diciembre de 2012 de la UE como en la posición que adopta el G20 el 19 de abril de 2013, condicionado por la exitosa extensión del Modelo FATCA estadounidense (*Foreign Account Tax Compliance Act*).

Pero, en el plano estrictamente jurídico, hay que reconocer el valor de ese precepto, y todavía más el del art. 8 de la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero, relativa la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, modificada por la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre, para evitar que los mecanismos europeos desmerecieran de los logros del FATCA.

Las normas citadas, cuya coordinación no es en absoluto espontánea, ponen las bases para la construcción del entorno jurídico de aplicación de lo que será la denominada Norma Común de la OCDE o CRS (*Common Reporting Standard*). El seguimiento y evaluación de la implantación efectiva de los nuevos modelos del intercambio de información queda a cargo del Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales, organismo dependiente de la OCDE.

A todo este elenco hay que añadir la información país por país que ya incorpora el Impuesto sobre Sociedades<sup>14</sup> y la transposición a nuestra legislación de la Directiva DAC 6 (Directiva 2018/822) dentro del año 2019. Y tampoco hay que olvidar el FATCA y su intensa labor desde su aprobación en 2010.

Para tener una visión global y actualizada del estado de la cuestión basta echar un vistazo a la información que suministra, en diciembre de 2018, la OCDE<sup>15</sup> que registra un total de 3.600 relaciones bilaterales de intercambio activadas que conciernen a un total de 90 jurisdicciones, un número que se espera se incremente a lo largo de 2019. Es solo una prueba del falaz y endeble argumento que emplea España ante la Comisión. Esta, además, recuerda que a nivel interno hay también otros recursos que ayudan a aplicar el sistema fiscal interno a bienes de origen extranjero. En resumen, de ser cierto

<sup>14</sup> Arts. 13 y 14 de su Reglamento y Modelo 231.

<sup>15</sup> <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/#d.en.345426>. La lista se obtiene a partir del cruce de las dos jurisdicciones sobre las que interese tener información al respecto. Este mecanismo permite traspasar las fronteras de la UE al facilitar la información sobre el resto de jurisdicciones. De tal modo, no pueden las autoridades españolas alegar una menor intensidad de los mecanismos de información respecto de países que no sean Estados miembros mientras aparezcan suscritos los correspondientes acuerdos de intercambio automático de información con ellos.

lo que alega España, manifiesta el Dictamen motivado, resultaría que antes de existir el Modelo 720, «la Administración tributaria española habría sido incapaz de liquidar impuestos en aquellos casos en que los contribuyentes mantuvieran bienes en el extranjero y no notificaran la renta correspondiente». Desde luego no ha sido así, y recuerda a las autoridades españolas que nuestro Ordenamiento dispone de mecanismos muy eficaces como es la transparencia fiscal internacional. Con cierto sarcasmo, demostrativo de una comprensible irritación ante la actitud mostrada por las autoridades españolas, la Comisión se despacha a gusto cuando asevera que «si el legislador español introdujo esta normativa y la ha mantenido en vigor durante más de veinte años, cabría esperar razonablemente que la Administración tributaria española fuera capaz de determinar los impuestos en el caso de los activos poseídos en el extranjero».

En relación con las presentaciones extemporáneas del Modelo 720, la Comisión recuerda a la Administración española que está en disposición de solicitar la cooperación de los Estados miembros en aras a la correcta liquidación del impuesto y se apoya en la citada Sentencia del caso C-157/08.

Y, en cuanto a la afirmación de que el Modelo 720 es la única manera de disponer de la información de bienes y derechos, la Comisión le devuelve el alegato extremo al Reino de España diciéndole que, de ser así, se llegaría a la conclusión de que si un contribuyente no notifica a la Administración sus bienes y derechos mediante el Modelo 720 aquellos ya nunca sería posible conocerlos.

### **3.5. La anomalía jurídica que supone la imprescriptibilidad**

Es curioso que la Comisión se extienda relativamente poco en relación con esta cuestión cuando en la carta de emplazamiento se intuía que esta era materia capital para ella. Y no es que deje de serlo en el Dictamen motivado pero la Comisión parece preferir centrar su atención en otros aspectos. Aun así, la Comisión se alinea con un muy contundente argumento utilizado por los fiscalistas que han analizado esta problemática desde España: la imprescriptibilidad únicamente se contempla para casos de genocidio y de terrorismo, «las formas más graves de violación de los derechos humanos, que no se dan en los casos de fraude, elusión o evasión fiscales». Es una consideración obvia, pero es bueno que alguien con la autoridad de la Comisión Europea se lo haga ver a nuestro Poder Ejecutivo.

Sale al paso también de la alegación de las autoridades fiscales españolas cuando como ejemplo de ausencia de prescripción se apunta a las relaciones paterno-filiales y puntualiza: «En el caso alegado de las relaciones paterno-filiales los expertos aluden al contenido vital de dichas relaciones, que no puede encontrarse en las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes. Cabe añadir que la deuda concreta en concepto de pensiones

alimenticias de los progenitores sí que prescribe, tal como se contempla en el artículo 1966 del Código Civil español». Ciertamente, que en un debate sobre la prescripción de una infracción se haya introducido este argumento por parte de los representantes de España, hace pensar en una defensa más bien torpe y desacertada de las posiciones de nuestro país.

Lo que no plasma el Dictamen motivado pero está a disposición de quien pueda estar en ello interesado es la posición del TJUE sobre los plazos de prescripción más dilatados de lo que sería la regla general.

Destaca particularmente la Sentencia de 17 de septiembre de 2014, asunto C-341/13, *Cruz & Companhia e IFAP*. En ella, el TJUE subraya como el Reglamento (CE, Euratom) núm. 2988/95, del Consejo, de 18 de diciembre, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, preserva la facultad de los Estados miembros de estipular plazos de prescripción distintos del establecido como norma general en el reglamento de cuatro años<sup>16</sup>. Tales plazos pueden ser más largos cuando su finalidad es facilitar la persecución de las irregularidades que perjudiquen a los intereses financieros de la Unión. Ahora bien, tal plazo ampliado «no debe ir manifiestamente más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de protección de los intereses financieros de la Unión». Partiendo de esta premisa se rechaza un plazo de treinta años por ir «más allá de lo necesario para una Administración diligente» e incluso un plazo de veinte años por exactamente la misma razón.

Dicha tesis ya había sido expresada en la STJUE de 5 de mayo de 2011, asuntos acumulados C-201/10 y C-202/10, respectivamente *Se Fu* y *Vion Trading*, si bien el tribunal no se cerraba a una disparidad de regulaciones de origen territorial:

«Los plazos de prescripción más largos que, en consecuencia, los Estados miembros se han visto obligados a aplicar sobre la base del artículo 3, apartado 3, del Reglamento núm. 2988/95 son muy distintos de un Estado miembro a otro, dependiendo en gran medida de las tradiciones jurídicas de dichos Estados y de la percepción en sus ordenamientos jurídicos respectivos del lapso de tiempo necesario y suficiente para que una administración diligente ejercite las acciones contra las irregularidades cometidas en perjuicio de las autoridades públicas y de los presupuestos nacionales (39).

Por otra parte, el hecho de que, de conformidad con la facultad prevista por esa disposición, un Estado miembro imponga plazos de prescripción más cortos que los impuestos por otro Estado miembro no puede significar que estos últimos sean desproporcionados (*vid.*, por analogía, las Sentencias de 11 de septiembre de 2008, *Comisión/Alemania*, C-141/07, rec. p. I-6935, apdo. 51, y de 25 de febrero de 2010, *Müller Fleisch*, C-562/08, rec. p. I-0000, apdo. 45) (40)».

Y es que, como nos recuerda GARCÍA NOVOA, la modulación de plazos en función de la conducta del contribuyente no es inusual en Derecho com-

<sup>16</sup> En el mismo sentido la Sentencia *Corman* de 22 de diciembre de 2010, asunto C-131/10.

Ejemplar destinado para la acreditación del autor. Prohibido su uso comercial o cualquier otro que no sea el específico.

parado. Cita los casos de Alemania, Bélgica, Francia u Holanda, donde se aplican plazos más largos o se prorrogan los ordinarios cuando se incumple la obligación de declarar o se falsea la declaración. En Alemania, el plazo de liquidación oscila entre los diez y los cinco años en función de si se aprecia o no negligencia grave, y el inicio del cómputo se puede retrasar en el tiempo. En los países latinoamericanos sucede algo similar. Por ejemplo, en Argentina el plazo de prescripción es de diez años para los contribuyentes no inscritos y de solo cinco si están inscritos. En Chile, la falta de presentación de la declaración puede provocar que la prescripción de tres años se doble. Y en Bolivia también se contempla una dualidad de plazos en función de la conducta del obligado tributario. «El argumento a favor de esta solución legal —que el autor no comparte— puede ser que quien comete una infracción o actúa con culpa o dolo no puede invocar la seguridad jurídica y debe aceptar la actuación de la Administración, comprobando y liquidando después de transcurrir el plazo normal de prescripción, puesto que él mismo, con su incumplimiento ha contribuido a que no se haya podido liquidar a tiempo»<sup>17</sup>.

El respaldo del TJUE a plazos más largos de los regulares puestos al servicio de la protección de determinados intereses se vuelve a subrayar en la Sentencia *Taricco*, de 8 de septiembre de 2015 (asunto C-105/14)<sup>18</sup>. En ella se aboga por una prórroga del plazo de prescripción para facilitar la persecución de graves fraudes en materia de IVA al objeto de que se puedan imponer sanciones efectivas y disuasorias.

A la vista está que el legislador español bien hubiera podido adscribirse a esta tendencia y prever un plazo de prescripción más extenso del cuatrianual del vigente art. 66 de la LGT en los casos de ausencia de la declaración de información de bienes y derechos en el extranjero. Los antecedentes señalados son favorables a admitir este trato excepcional si bien dentro de unos límites que marca el respeto al principio de proporcionalidad y sobre cuya traducción a la práctica la Sentencia de 17 de septiembre de 2014 resulta suficientemente ilustrativa. En lugar de aprovechar esta vía se optó por el maximalismo erigiendo un auténtico despropósito jurídico con la obcecada imprescriptibilidad que se defiende a capa y espada por nuestros servidores públicos en los términos ya expuestos.

### **3.6. La desproporción del régimen sancionador y la ausencia de ocultación**

Por la extensión y profundidad con que se aborda, puede decirse que la Comisión Europea se emplea a fondo en el análisis que hace del importe que alcanzan las multas del régimen sancionador específico del Modelo 720 en

---

<sup>17</sup> *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, 2011, pp. 115 y 116.

<sup>18</sup> *Vid.* también la ya citada Sentencia *Passenheim*, de 11 de junio de 2009, asunto C-157/08.

Ejemplar destinado para la acreditación del autor. Prohibido su uso comercial o cualquier otro que no sea el específico.

comparación con las previstas en el régimen fiscal general. Evidentemente, la comparación debe partir de la infracción cometida en el marco regulatorio del Modelo 720 buscando su similitud con el régimen de infracciones y sanciones recogido con carácter general en la LGT. En su análisis, la Comisión diferencia, previamente, entre las infracciones relativas al incumplimiento del contenido de la información que debe figurar en el Modelo 720, estipuladas en la DA 18 de la LGT y retribuidas con un cuadro de multas fijas, de la sanción proporcional de 150 puntos que se activa automáticamente cuando se aplica la calificación de ganancia patrimonial no justificada dispuesta en el art. 39.2 de la Ley del IRPF y regulada en la DA 1 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, como consecuencia de no haber presentado la discutida declaración.

En cuanto a las primeras, las infracciones que se identifican en la correcta obligación de cumplimentar en el momento señalado el Modelo 720 se ponen en relación con las previstas en los arts. 198 y 199 LGT donde se contemplan los casos de no presentación de declaración sin provocar perjuicio económico, resaltando así el componente informativo de la declaración de bienes y derechos en el extranjero, declaración que, como es sabido, no conlleva ingreso alguno, siendo este un aspecto extraordinariamente relevante del que no cabe prescindir a la hora de valorar la desproporción de las sanciones previstas.

En efecto, los arts. 198 y 199 de la LGT, a los que alguna referencia hemos hecho al analizar las infracciones recogidas en la DA 18 de la misma ley, reflejan unas conductas con las que las descritas en esta disposición guardan una relación de especialidad.

Así, conforme al art. 198 LGT<sup>19</sup>:

«1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros.

Si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la

---

<sup>19</sup> Prescindimos de reproducir los apartados 3 y ss. del precepto por contemplar supuestos que no tienen parecido con las infracciones del Modelo 720 que aquí estudiamos.

Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior.

Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el artículo 194 o 199 de esta ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo».

Por su parte, el art. 199.1 LGT dispone:

«1. Constituye infracción tributaria presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

También constituirá infracción tributaria presentar las autoliquidaciones, las declaraciones, los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las infracciones previstas en este artículo serán graves y se sancionarán de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes».

En efecto, la no presentación de la declaración informativa o su correcta presentación fuera de plazo tiene muchos puntos de contacto con los apartados 1 y 2 del art. 198, respectivamente, en tanto que su presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falseados bien podría reconducirse al apartado 1 del art. 199. *A priori*, cabe afirmar que la Comisión ha seleccionado certeramente los términos de comparación en aras a valorar las diferencias y semejanzas entre ambos bloques normativos. Aun así, a nuestro modo de ver, convendría precisar que, en el entorno del art. 198.1, sería posible la equiparación también a las obligaciones de suministro de información a las que se alude por remisión al art. 93 de la LGT<sup>20</sup>, en último párrafo del art. 198.1, disponiendo aquel precepto, en su núm. 1, que «las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas». De aceptarse esta ampliación del término de comparación debería tenerse en consideración que la punición es distinta en este último caso pues «solo» se castiga con 20 euros el dato o conjunto de datos, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros por declaración.

---

<sup>20</sup> La mención al art. 94 no tiene juego aquí pues se refiere al suministro de información por parte de las autoridades, lo que no es el caso.

Si sintetizamos en una tabla esa comparación resulta lo siguiente:

	<i>No declarar</i>	<i>Declaración fuera de plazo sin requerimiento —se excluye ocultación—</i>	<i>Declaración inicial incorrecta corregida fuera de plazo, pero voluntariamente</i>	<i>Declaración incompleta o incorrecta</i>
<i>a</i>	Modelo 720: 5.000 € por dato con un mínimo de 10.000 €.	Modelo 720: 100 € por dato con mínimo de 1.500 €.	Modelo 720: 100 € por dato con mínimo de 1.500 €.	Modelo 720: 5.000 € por dato con un mínimo de 10.000 €.
<i>b</i>	Art. 198.1 LGT: 200 €.	Art. 198.2 LGT: 100 €.	Art. 198.2 LGT: 100 €.	Art. 199.1 y 2 LGT: 150 €.
<i>c</i>	Art. 198.1, último párrafo, LGT: 20 € por dato con 20.000 € como máximo.	Art. 198.1, último párrafo, LGT: 10 € por dato con 10.000 € como máximo.	Art. 198.1, último párrafo, LGT: 10 € por dato con 10.000 € como máximo.	
	$a = b \times 50$ $a = c \times 500$	$a = b \times 15$ $a = c \times 15$	$a = b \times 15$ $a = c \times 15$	$a = b \times 66,66$

Interesa prestar atención a la última fila de la tabla donde se expresa aritméticamente la desproporción que supone la aplicación del régimen sancionador específico del Modelo 720 respecto del régimen sancionador general: la no declaración puede llegar a castigarse con una multa de 500 veces superior a la establecida en el art. 198 (o, «solo» 50 veces si no se acepta la ampliación del término de comparación que sugerimos) y la declaración incompleta hasta 66,66 veces que la dispuesta en el art. 199 para la misma conducta. Todo ello gracias a la sobrepunición que se proyecta a partir de la desagregación de la conducta básica —no presentar la declaración o hacerlo de forma incorrecta— en múltiples conductas mediante el expediente de individualizar el castigo en función del número de datos o conjunto de datos omitidos. Multas tan disparadas solo son esperables si el daño causado se traduce en una disminución en el pago de la deuda tributaria debida. De tal manera, retomando un razonamiento anterior, este dato apunta a que las sanciones previstas en la DA 18 se orientan a castigar una conducta que tiene incidencia directa en el pago de la deuda tributaria con la consecuencia de que, también desde la perspectiva de la sanción, toma cuerpo la idea de que se vulnera el principio *ne bis in idem* al castigarse lo mismo que con la multa de 150 puntos<sup>21</sup>. Pues bien, resulta que conforme a la STC 154/1990, de 15 de octubre:

<sup>21</sup> Dejamos la cuestión meramente apuntada. De cara a profundizar en ella acúdase a la monografía de Salvador RAMÍREZ GÓMEZ, *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario*, Marcial Pons, 2000, pp. 81 y ss.

«Según consolidada jurisprudencia constitucional, que se inicia en la STC 2/1981, ha de entenderse implícitamente incluido el principio *non his in idem* en el art. 25 CE, como íntimamente vinculado a los principios de legalidad y de tipicidad de las infracciones, principio que se configura como un derecho fundamental del sancionado. Este principio ha venido siendo aplicado fundamentalmente para determinar una interdicción de duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto a unos mismos hechos, pero ello no significa que solo incluya la incompatibilidad de sanciones penal y administrativa por un mismo hecho en procedimientos distintos correspondientes a órdenes jurídicos sancionadores diversos. El principio *non bis in idem* es aplicable también dentro de un mismo proceso o procedimiento, a una pluralidad de sanciones principales ante una identidad de sujetos, hechos o fundamentos, objeto o causa material y acción punitiva. Se impide sancionar doblemente por un mismo delito, desde la misma perspectiva de defensa social, o sea que por un mismo delito recaiga sobre un sujeto una sanción penal principal doble o plural, que también contradiría el principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción, que exige mantener una adecuación entre la gravedad de la sanción y la de la infracción. Esa adecuación lleva al legislador a calificar el delito en un determinado nivel de gravedad fijando unas sanciones proporcionales a tal calificación, dentro de los que habrán de actuar los criterios de graduación, pero aplicada una determinada sanción a una específica infracción, la reacción punitiva ha quedado agotada. Dicha reacción ha tenido que estar en armonía o consonancia con la acción delictiva, y la correspondiente condena ha de considerarse como “autosuficiente” desde una perspectiva punitiva, por lo que aplicar otra sanción en el mismo orden punitivo representaría la ruptura de esa proporcionalidad, una reacción excesiva del ordenamiento jurídica al inflingirse al condenado una sanción desproporcionada respecto a la infracción que ha cometido» (FJ 3).

En relación con la multa proporcional del 150 por 100 vinculada a la no declaración de los bienes y derechos poseídos en el extranjero desde la perspectiva de la Ley del IRPF, la Comisión no duda, tampoco, de su carácter desproporcionado.

Existe desproporción si se compara con la regulación de los recargos por presentación voluntaria de una declaración fuera de plazo, regulados en el art. 27 LGT y donde nunca el recargo aplicable asciende a más del 20 por 100 de la deuda tributaria. Para la Comisión «la multa es tanto más desproporcionada cuanto que se observa que, en el primer caso, el hecho jurídico es el cumplimiento extemporáneo de una obligación material de pago de un impuesto, mientras que, en el segundo, es el cumplimiento extemporáneo de una mera obligación formal de declaración de la existencia de bienes y derechos poseídos en el extranjero, sin una obligación de pago de un impuesto». La desproporción, dice, no puede justificarse alegando que la Administración tributaria no puede ejercer su soberanía fiscal fuera del territorio nacional pues cuenta con los ya expuestos mecanismos de colaboración y obtención de información con el resto de Estados miembros. La desproporción es palmaria si se toma la suma de cuota, intereses y sanciones en la medida en que puede alcanzar un importe superior al valor de los bienes afectados.

La solvencia del análisis jurídico que realiza la Comisión se pone de relieve, otra vez, cuando aborda la calificación jurídica de ganancia patrimonial no justificada que depara el art. 39.2 de la Ley del IRPF. Su enfoque sigue siendo el del principio de proporcionalidad de forma que evita un examen jurídico más propio de una perspectiva doméstica sobre esta singular manifestación de ganancia patrimonial no justificada. Lo que no tolera la Comisión Europea es la presunción sobre la que esta se levanta: que el contribuyente no ha pagado impuestos. Y si se compara con lo que sucedería en el plano interno, conforme al art. 191 LGT, la sanción máxima posible a aplicar sería de 150 puntos en caso de incumplimiento propiciado por la utilización de medios fraudulentos<sup>22</sup>. Es cierto que ese es un importe parejo al que se anuda el incumplimiento del Modelo 720, pero no lo es menos que la asimilación se hace entre infracciones bien diferentes. En un caso lo único probado es que hay una inversión económica en el extranjero que bien puede responder al ejercicio de las libertades fundamentales del TFUE. En el otro, lo que hay es un impago tributario por medios fraudulentos. Conforme al art. 184.2 LGT, los medios fraudulentos son, ni más ni menos:

«a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

Se consideran anomalías sustanciales:

1.º El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

2.º La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

3.º La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de

<sup>22</sup> «Art. 191.4: La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley».

Ejemplar destinado para la acreditación del autor. Prohibido su uso comercial o cualquier otro que no sea el específico.

un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona».

No son supuestos equiparables con una inversión económica en el extranjero, sobre la que cualquier otro ribete o circunstancia no puede ser presumido liberándose al órgano administrativo actuante de probarlo si es que ha de tener relevancia en el ámbito sancionador. Y pese a no ser supuestos equiparables son sancionados con igual dureza.

Tal y como expresa el Dictamen motivado:

«Este caso ilustra con claridad el carácter desproporcionado del régimen. El retraso en la obligación de cumplimentar una declaración formal da lugar a una presunción de no declaración de la renta y de impago del impuesto correspondiente. Lo anterior se aplica aun cuando no existe ocultación. La normativa española prevé asimismo el caso general de ganancias patrimoniales no justificadas cuando la propiedad de los bienes y derechos poseídos en España no se corresponde con la renta declarada. En este último caso, la multa es del 50 por 100 y puede aumentar hasta el 100 por 100, es decir, un porcentaje muy inferior para un caso similar. Además, en el caso del Modelo 720, no existe ocultación sino un mero retraso en la cumplimentación de la declaración».

La referencia a la inexistencia de ocultación es esencial en los casos en los que el Modelo 720 se presenta voluntariamente por el obligado tributario aun cuando lo haga fuera de plazo. La ocultación aparece en el ordenamiento sancionador como expresión diáfana de la intención de defraudar o, al menos, denota en el actor una especial peligrosidad. Por ello, la actual Ley General Tributaria califica determinadas infracciones como graves cuando se ha producido ocultación de datos a la Administración (arts. 184.2 y 191.3) estableciendo una punición mayor para ellas. De alguna manera, permite enfatizar las diferencias que van de la falta de pago de una deuda tributaria a un comportamiento auténticamente defraudatorio.

En la LGT (arts. 191, 192 y 193), la ocultación es un elemento ínsito en el tipo infractor, y se evidencia por una voluntad de mantener reservado, de sustraer del conocimiento de la Administración, la deuda o los datos con trascendencia tributaria para la determinación de la misma. Así se deduce de las referencias de los arts. 191 y 192 al art. 27 de la misma LGT, en donde la Administración conoce, aunque extemporáneamente, y al art. 161 de la misma ley, en donde conoce sin que exista ingreso. Con todo ello se evidencia como el conocimiento, aun el extemporáneo o sin ingreso de la deuda, no puede integrar el comportamiento infractor, pues no comporta ocultación. De otro modo, si la ausencia del ingreso fuera el elemento primordial, se sancionaría toda falta de ingreso, el extemporáneo y el conocido. Tampoco toda extemporaneidad en la presentación de la autoliquidación o declaración, ni mucho menos, es constitutiva de la infracción.

El *quid* distintivo de la conducta infractora respecto del incumplimiento tributario reside en la concurrencia de ocultación. La ocultación relevante a efectos punitivos es aquella que se inscribe en su sentido propio —esconder, disfrazar—, y la que desvalora la acción del sujeto infractor. Se inscribe en el sentido propio de la ocultación la voluntad consciente de no mostrar. Lo que se desvalora de la acción infractora es precisamente la conciencia del sujeto de estar ocultando información a la Administración. La ocultación se dirige respecto de la Administración tributaria, en consonancia al deber de ingreso en la misma. Para el caso de que la Administración sea quien practique la liquidación es preciso de que se comunique a la Administración tributaria, según exige el tipo —art. 192.1 de la LGT—, pero no así para el caso de autoliquidación en donde el carácter tributario o no de la Administración no resulta tipificado, si bien resulta razonable su deducción. La ocultación ha de conllevar una voluntad de sustraer información al conocimiento de la Administración, y para ello precisa dolo. La ocultación relevante punitivamente precisa del conocimiento y conciencia del sujeto: si se ignora que se esconde no existe ocultación. No se oculta si no se conoce que se está efectuando. De otra manera se establecería la responsabilidad sobre algo no querido<sup>23</sup>.

### 3.7. En torno al principio de proporcionalidad

Es inevitable que nos ocupemos, siquiera brevemente, del principio de proporcionalidad en la medida en que se yergue en premisa indiscutible del análisis proyectado por el Dictamen motivado.

El principio de proporcionalidad en el ámbito tributario<sup>24</sup> viene siendo interpretado como una manifestación del principio de intervención mínima, a su vez relacionado con las ideas ampliamente extendidas de intentar causar el menor perjuicio posible a los administrados y la prohibición que recae en la Administración de hacer un uso excesivo de su poder o, directamente, de abusar de ese poder. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha elaborado las bases sobre las que descansa este principio. Se ha llegado a concretar como un criterio en cuya virtud las medidas adoptadas por un poder público no pueden superar lo que resulta apropiado y necesario para lograr la finalidad perseguida (Sentencia de 17 de mayo de 1984, caso *Denkavit*). De hecho, el principio de proporcionalidad —o de adecuación de medios a fines— figura en el art. 5.1 del Tratado de la Unión Europea como uno de los principios que rigen el ejercicio de las competencias de la Unión.

<sup>23</sup> Vid. *in extenso*, Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ, *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, 2.ª ed., Marcial Pons, 2016, pp. 229 y ss.

<sup>24</sup> Vid., por todos, Giovanni MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come «giusta misura» del potere del Diritto Tributario*, Wolters Kluwer-CEDAM, 2017. En el ámbito sancionador tributario, vid. Miguel Ángel SÁNCHEZ HUETE, *La graduación de las sanciones en la nueva LGT*, *op. cit.*, pp. 239 y ss.

La vigente Ley General Tributaria (LGT), siguiendo los pasos del art. 2.2 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, enmarca el principio de proporcionalidad en el art. 3.2, cuyo objeto son los principios en los que se basa la aplicación de los tributos, y también el ejercicio de la potestad sancionadora (art. 178). Ello no habilita a suponer que su exigencia pueda ser menos intensa en el plano de la creación de las normas. Es obvio que, si una norma configura obligaciones y deberes desmedidos y carentes de proporción para los administrados, va de suyo que la puesta en práctica de los mismos irradiará desproporción en el plano aplicativo o procedimental.

Además, la concepción que tiene nuestro Tribunal Constitucional (TC) de este principio nos permite ubicar su engarce constitucional en el propio art. 31.1 CE, en el sistema tributario justo que proclama el texto constitucional, cuando de lo que se habla es de la proporcionalidad en el ámbito de la tributación. Esto es lo que se desprende de su Sentencia 50/1995, de 23 de febrero, cuando indica que el principio de proporcionalidad exige «una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales (STC 66/1985), cuyo contenido esencial es intangible. Este principio inherente al valor justicia y muy cercano al de igualdad se opone frontalmente a la arbitrariedad en el ejercicio de los poderes públicos, cuya interdicción proclama el art. 9 de nuestra Constitución». De tal manera, «las medidas restrictivas de los derechos fundamentales han de reducirse al mínimo indispensable».

Si adaptamos al ámbito de las obligaciones tributarias formales los postulados básicos del principio de proporcionalidad, deberemos empezar exigiendo que aquellas sean realmente necesarias para lograr una imposición justa (cfr. STC 146/2006). Al fin y al cabo, es en la consecución del sistema tributario donde encuentran su fundamento esencial conforme a las SSTC 110/1984 y 76/1990. Ni la comodidad de la Administración ni el prurito de omnisciencia fiscal bastan para justificar intromisiones de cierto calibre en la libertad de los administrados y, en cualquier caso, esa intervención o afectación de dicho bien jurídico debe acometerse eligiendo de entre los diversos medios posibles el más moderado o menos gravoso si no se quiere correr el riesgo de que resulten excesivos en relación con los fines que se desea cubrir.

También en el ámbito de la penalidad, el principio de proporcionalidad conecta con la idea de justicia que el art. 1 de nuestra Constitución proclama como valor superior del Ordenamiento jurídico. Además, se ha dicho, «fluye de la idea de Estado de Derecho, se vincula con la idea de dignidad humana, del artículo 10, y, a efectos de recurso de amparo, con los artículos 15 y 25 de la Constitución»<sup>25</sup>. La jurisprudencia del TC concede

---

<sup>25</sup> Manuel GÓMEZ TOMILLO, *Derecho Administrativo Sancionador*, Thomson-Aranzadi, 2008, pp. 659-660.

especial relevancia al bien jurídico protegido a la hora de evaluar la proporcionalidad de la pena y, en consonancia, las finalidades que la medida enjuiciada persigue (cfr. STC 55/1996), planteamiento, que aun en un estadio general, se compadece perfectamente con el desarrollado por el Dictamen motivado.

El punto final de esa evaluación deberá ser si la pena es desproporcionada desde la perspectiva de la entidad de la infracción cometida. Pues bien, desde esa misma perspectiva, recientemente el TJUE ha venido a dictar una sentencia cuya aplicabilidad al caso es palmaria<sup>26</sup>.

Nos referimos a la STJUE de 31 de mayo de 2018 (asunto C-190/17).

El 10 de agosto de 2014, el Sr. Zheng, nacional chino, facturó su equipaje en el aeropuerto de Gran Canaria para un vuelo con destino a Hong Kong (China), con escalas en Madrid y en Ámsterdam (Países Bajos). Con motivo de un control efectuado en la escala en el aeropuerto de Madrid-Barajas, se constató que el equipaje del Sr. Zheng contenía un importe de 92.900 euros en dinero efectivo que el Sr. Zheng no había declarado, incumpliendo así la obligación establecida en el art. 34 de la Ley 10/2010<sup>27</sup>. El 15 de abril de 2015, se le impuso una multa administrativa de 91.900 euros, teniendo en cuenta, como circunstancias agravantes, la notoria cuantía del importe no declarado, la falta de acreditación del origen lícito del dinero efectivo, la incoherencia de las declaraciones del interesado en lo que respecta a su actividad profesional y la circunstancia de que el dinero efectivo se encontraba en un lugar que mostraba la intención deliberada de ocultarlo. El Sr. Zheng interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid quien decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestiones prejudiciales.

El art. 57, apartado 3, de la Ley 10/2010, establece que todo incumplimiento de la obligación de declaración, como el controvertido en el litigio

---

<sup>26</sup> Las normas se deben aplicar de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria y se aplicarán para todos los procedimientos «vivos», es decir, para todos los procedimientos pendientes de resolución o que puedan plantearse, de manera que tanto la Administración como los órganos revisores, al tiempo de fundamentar los actos administrativos y resoluciones pertinentes se encuentran vinculados a la interpretación que de las normas derivadas del Derecho comunitario haya realizado el TJUE y están obligados a aplicarlas en sus resoluciones, aun cuando el criterio a aplicar sea el contrario al vigente en el periodo a que se refiere la solicitud o resolución impugnada (FD 2, Res. TEAC de 17 de noviembre de 2015).

<sup>27</sup> «Deberán presentar declaración previa en los términos establecidos en el presente Capítulo las personas físicas que, actuando por cuenta propia o de tercero, realicen los siguientes movimientos:

a) Salida o entrada en territorio nacional de medios de pago por importe igual o superior a 10.000 euros o su contravalor en moneda extranjera.  
b) Movimientos por territorio nacional de medios de pago por importe igual o superior a 100.000 euros o su contravalor en moneda extranjera.

A estos efectos se entenderá por movimiento cualquier cambio de lugar o posición que se verifique en el exterior del domicilio del portador de los medios de pago.

Se exceptúan de la obligación de declaración establecida en el presente artículo las personas físicas que actúen por cuenta de empresas que, debidamente autorizadas e inscritas por el Ministerio del Interior, ejerzan actividades de transporte profesional de fondos o medios de pago».

Ejemplar destinado para la acreditación del autor. Prohibido su uso comercial o cualquier otro que no sea el específico.

principal, se sancionará con una multa cuyo importe mínimo será de 600 euros y cuyo importe máximo podrá ascender hasta el duplo del valor de la suma de dinero efectivo no declarada.

Lo que el TJUE dilucida es si la ley española tiene encaje con la norma comunitaria que rige las entradas o salidas de dinero en efectivo en la UE, el Reglamento 1889/2005, de 26 de octubre, el cual, apodera a los Estados miembros para que legislen sobre las sanciones que deben establecerse para garantizar el cumplimiento de los mandatos allí establecidos. El TJUE señala al respecto que «se deduce que el artículo 3, apartado 1, del Reglamento núm. 1889/2005 debe interpretarse en el sentido de que toda persona física que, como el Sr. Zheng, salga físicamente de la Unión con al menos 10.000 euros en dinero efectivo está obligada a declarar la cantidad transportada a las autoridades competentes del Estado miembro a través del cual salga físicamente de la Unión».

Y agrega:

«Las medidas nacionales que restringen la libre circulación de capitales pueden estar justificadas por las razones indicadas en el artículo 65 TFUE siempre que respeten el principio de proporcionalidad, lo cual exige que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo legítimo que pretenden lograr y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzarlo (*vid.*, en este sentido, la Sentencia de 6 de marzo de 2018, *Segro y Horváth*, EU:C:2018:157, apdos. 76 y 77 y jurisprudencia citada) [...]. El Tribunal de Justicia ya ha admitido que la lucha contra el blanqueo de capitales, que está vinculada a la finalidad de protección del orden público, constituye un objetivo legítimo que puede justificar una restricción a las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (Sentencia de 25 de abril de 2013, *Jyske Bank Gibraltar*, C-212/11, EU:C:2013:270, apdo. 64 y jurisprudencia citada)».

Por tanto, la libre circulación de capitales, según la establecen los Tratados, no se opone a que la salida del territorio nacional de billetes de banco se supedite a una declaración previa.

Pero:

«El principio de proporcionalidad no solo rige en lo que respecta a la determinación de los elementos constitutivos de una infracción, sino también en cuanto atañe a la determinación de las normas relativas a la cuantía de las multas y a la apreciación de los elementos que pueden tenerse en cuenta para fijarlas [...]. En particular, las medidas administrativas o represivas que permite una normativa nacional no deben exceder de lo que resulta necesario para lograr los objetivos legítimos de dicha normativa.

En este contexto, la gravedad de las sanciones deberá adecuarse a la gravedad de las infracciones que dichas sanciones castigan».

«43. No parece proporcionada una multa impuesta por incumplimiento de esa obligación cuya cuantía equivale al 60 por 100 de la suma de dinero en efectivo no declarada cuando dicha suma sea superior a 50.000 euros, dada la naturaleza de la infracción de que se trata. En efecto, el Tribunal de Justicia ha

considerado que una multa de esa cuantía rebasa los límites de lo que resulta necesario para garantizar el cumplimiento de la referida obligación y conseguir los objetivos del citado Reglamento, puesto que la finalidad de la sanción establecida en dicho artículo 9 consiste en castigar, no eventuales actividades fraudulentas o ilícitas, sino el mero incumplimiento de la obligación de declarar (Sentencia de 16 de julio de 2015, *Chmielewski*, C-255/14, EU:C:2015:475, apdos. 29 a 31)<sup>28</sup>.

44. Pues bien, en el presente asunto, ha de hacerse constar que la finalidad del artículo 57, apartado 3, de la Ley 10/2010 y del artículo 9 del Reglamento núm. 1889/2005 consiste en castigar, no eventuales actividades fraudulentas o ilícitas, sino el incumplimiento de una obligación de declaración.

45. Además, aun cuando dicha multa se calcule teniendo en cuenta determinadas circunstancias agravantes, siempre que estas respeten el principio de proporcionalidad, el hecho de que su importe máximo pueda ascender hasta el doble de la cuantía de dinero efectivo no declarada y de que, en cualquier caso, como sucede en el presente asunto, la multa pueda fijarse en un importe equivalente a casi el 100 por 100 de esa cuantía excede de lo que resulta necesario para garantizar el cumplimiento de una obligación de declaración».

El TJUE no pierde demasiado tiempo en fundamentar su rechazo a la norma legal española. Casi podrían decirse que acude a un razonamiento vulgar o de sentido común: castigar una obligación formal con una multa efectiva del 100 por 100 (¡¡¡y teniendo presente que la ley hubiera amparado doblarla!!!) es pasarse de la raya o, dicho en términos más formales, excede de lo necesario que es el criterio básico para discernir lo que no es proporcional.

#### 4. CONCLUSIONES

Resumiendo, para la Comisión no cabe duda de que las medidas analizadas, al incumplir el principio de proporcionalidad, restringen las libertades fundamentales que consagra el TFUE. No es relevante, a estos efectos, que tales restricciones puedan estar justificadas por la necesidad de prevenir el fraude, el abuso y la evasión fiscales o de garantizar la eficacia de los controles fiscales. La Comisión tampoco admite que quepa sancionar de un modo mucho más severo que en el ámbito interno en casos similares la no cumplimentación de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero. El régimen sancionador dispuesto alcanza un nivel tal de desvarío que permitiría castigar a un contribuyente que incumpliera su deber de declarar la posesión de los bienes y derechos en el extranjero, pero sí abonara religiosamente los impuestos correspondientes a la renta derivada de tales bienes y derechos. Y podría serlo con una multa de 150 puntos porcentuales

---

<sup>28</sup> Como puede apreciarse la decisión que glosamos no implica la introducción de un criterio completamente novedosa. La cita de su propia jurisprudencia por parte del TJUE acredita que se trata de un criterio manifestado en supuestos prácticamente idénticos como el de la Sentencia *Chmielewski*.

Ejemplar destinado para la acreditación del autor. Prohibido su uso comercial o cualquier otro que no sea el específico.

como si hubiera cometido el fraude más grave contemplado en la legislación interna, aquel en el que se emplean medios fraudulentos.

Las demoledoras conclusiones a las que llega el Dictamen motivado parten de que la articulación de un régimen de declaración fiscal discriminatorio y desproporcionado como el dispuesto en torno al Modelo 720 causa una múltiple infracción de las libertades comunitarias:

— Libre circulación de personas (art. 21 TFUE):

«1. Todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en los Tratados y en las disposiciones adoptadas para su aplicación».

— Libre circulación de trabajadores (art. 45 TFUE):

«1. Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión».

— Libertad de establecimiento (art. 49 TFUE):

«En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro.

Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 54, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales».

— Libre prestación de servicios (art. 56 TFUE):

«En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el destinatario de la prestación.

El Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, podrán extender el beneficio de las disposiciones del presente capítulo a los prestadores de servicios que sean nacionales de un tercer Estado y se hallen establecidos dentro de la Unión».

— Libre circulación de capitales (art. 63 TFUE):

«1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países».

En particular, causan tales infracciones:

— La imposición de multas pecuniarias fijas por incumplimiento de las obligaciones de información del Modelo 720, por ser superiores a las establecidas en el régimen general para infracciones similares en la LGT.

— La introducción de una especial categoría de ganancias patrimoniales no justificadas como consecuencia de la falta de presentación del Modelo 720 —o incluso presentándolo fuera de plazo— en el que no cabe probar que se tiene la titularidad de los activos desde un ejercicio fiscal ya prescrito.

— La aplicación de una multa proporcional sobre tales ganancias patrimoniales no justificadas por el hecho de no presentar el Modelo 720 o hacerlo fuera de plazo completamente desproporcionada.

## 5. POSIBLES REPERCUSIONES

Sería lógico pensar que, tras el Dictamen motivado, o, mejor dicho, desde el momento de su conocimiento público, la Agencia Tributaria moderara sus criterios aplicativos de las normas controvertidas a fin y efecto de procurar friccionar lo menos posible con los manifestados por la Comisión Europea. Esa sería una forma de acercar posiciones por si fuera posible, todavía, evitar el procedimiento de infracción contra España o promover su interrupción, si es que ya se ha iniciado. Por descontado, implicaría un proceder administrativo prudente, a la vista de lo que puede llegar, y muy considerado hacia los contribuyentes que rinden cuentas ante la Hacienda Pública por los incumplimientos de sus obligaciones en relación con la declaración de bienes y derechos en el extranjero.

Con independencia de que podamos asistir a ese giro copernicano, en un plano estrictamente jurídico, es posible que se produzcan una serie de situaciones que enunciaremos de modo sintético.

### 5.1. Suspensión de los procedimientos administrativos tributarios en curso

La solicitud de suspensión de los procedimientos administrativos tributarios en curso cuenta con el apoyo en el art. 22.1 de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Ahí se dispone que «el transcurso del plazo máximo legal para resolver un procedimiento y notificar la resolución se podrá suspender en los siguientes casos: [...] c) Cuando exista un procedimiento no finalizado en el ámbito de la Unión Europea que condicione directamente el contenido de la resolución de que se trate, desde que se tenga constancia de su existencia, lo que deberá ser comunicado a los interesados, hasta que se resuelva, lo que también habrá de ser notificado». La información sobre el curso de los acontecimientos

ligados al procedimiento de infracción es vital de cara a la aplicación de este precepto.

## **5.2. Solicitud de devolución de ingresos tributarios indebidos por los ingresos efectuados siguiendo el criterio mantenido por la Agencia Tributaria**

Existe un buen número de contribuyentes que han regularizado voluntariamente abonando una deuda tributaria calculada asumiendo los criterios aplicados por la Agencia Tributaria<sup>29</sup> y corroborados por la DGT. Muchos de ellos ya han iniciado los procedimientos correspondientes solicitando la devolución de lo pagado impugnando sus autoliquidaciones.

Quienes fueron objeto de regularización administrativa deben plantearse también iniciar actuaciones impugnatorias ya, sin esperar a que el conflicto termine su trayecto en Europa o, en el plano interno, algún tribunal se pronuncie declarando contrario a Derecho lo actuado.

Por último, quienes sufren un procedimiento de regularización abierto y no ultimado cuentan con un nutrido arsenal de argumentos para defender sus derechos conforme a lo que llevamos visto.

En este sentido, ha puntualizado el TEAR de Valencia que «el dictamen de la Comisión de la Unión Europea no produce efecto sobre la vigencia y eficacia de las normas dictadas por los Estados miembros, ni sobre los actos que se han producido en aplicación de las mismas. La normativa legal y reglamentaria en que se fundamenta el acuerdo sancionador, en tanto no ha sido anulada, se encuentra vigente, siendo pertinente su anulación»<sup>30</sup>. Tan exquisitamente formal es su postura que quizá sea impermeable a las consideraciones siguientes.

## **5.3. Indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador**

El art. 32 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público, dispone en su art. 32 el derecho a ser indemnizados que tienen los particulares por determinadas actuaciones de las Administraciones públicas. Señala, concretamente, lo siguiente:

«1. Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera

---

<sup>29</sup> Existe un documento interno, obviamente carente de valor jurídico alguno, denominado «Guía de comprobación del Modelo 720» que reúne todos los criterios a los que el personal al servicio de la Agencia Tributaria debe sujetarse con ocasión de las regularizaciones correspondientes.

<sup>30</sup> Resolución de 29 de septiembre de 2017.

de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos salvo en los casos de fuerza mayor o de daños que el particular tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley.

La anulación en vía administrativa o por el orden jurisdiccional contencioso administrativo de los actos o disposiciones administrativas no presupone, por sí misma, derecho a la indemnización.

2. En todo caso, el daño alegado habrá de ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas.

3. Asimismo, los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas de toda lesión que sufran en sus bienes y derechos como consecuencia de la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos que no tengan el deber jurídico de soportar cuando así se establezca en los propios actos legislativos y en los términos que en ellos se especifiquen.

La responsabilidad del Estado legislador podrá surgir también en los siguientes supuestos, siempre que concurran los requisitos previstos en los apartados anteriores:

*a)* Cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, siempre que concurran los requisitos del apartado 4.

*b)* Cuando los daños deriven de la aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5.

4. Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada.

5. Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la infracción del Derecho de la Unión Europea posteriormente declarada. Asimismo, deberán cumplirse todos los requisitos siguientes:

*a)* La norma ha de tener por objeto conferir derechos a los particulares.

*b)* El incumplimiento ha de estar suficientemente caracterizado.

*c)* Ha de existir una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el Derecho de la Unión Europea y el daño sufrido por los particulares.

6. La sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el “Boletín Oficial del Estado” o en el “Diario Oficial de la Unión Europea”, según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa.

7. La responsabilidad patrimonial del Estado por el funcionamiento de la Administración de Justicia se regirá por la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

8. El Consejo de Ministros fijará el importe de las indemnizaciones que proceda abonar cuando el Tribunal Constitucional haya declarado, a instancia de parte interesada, la existencia de un funcionamiento anormal en la tramitación de los recursos de amparo o de las cuestiones de inconstitucionalidad.

El procedimiento para fijar el importe de las indemnizaciones se tramitará por el Ministerio de Justicia, con audiencia al Consejo de Estado.

9. Se seguirá el procedimiento previsto en la Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas para determinar la responsabilidad de las Administraciones Públicas por los daños y perjuicios causados a terceros durante la ejecución de contratos cuando sean consecuencia de una orden inmediata y directa de la Administración o de los vicios del proyecto elaborado por ella misma sin perjuicio de las especialidades que, en su caso establezca el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público».

Este extenso precepto pone a disposición del contribuyente que no pueda solicitar una devolución de ingresos tributarios indebidos un mecanismo alternativo, o subsidiario, de indudable relevancia, por más que no cabe desconocer que su regulación en la Ley 40/2015 se sujeta a determinadas condiciones y requisitos que no es este el lugar en el que deben ser detallados<sup>31</sup>.

Esta nueva regulación, por lo demás, bastante discutida, es expresiva, pese a todo, de que el legislador negligente puede no quedar impune. Tenemos ejemplos recientes que convendría no ignorar por los devastadores efectos económicos que han acarreado y porque tienen su origen en fallos condenatorios para el Estado español.

España tiene experiencia en este tipo de procedimientos y algún caso reciente no ha dejado buen sabor de boca a sus autoridades fiscales. Estamos pensando en el caso conocido popularmente como el «céntimo sanitario» (Impuesto Especial sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, en adelante IVMDH) —Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014—. Las cantidades a devolver fueron muy cuantiosas, unos 13.000 millones de euros<sup>32</sup>, fundamentalmente porque el TJUE determinó que no existía límite temporal en el tiempo para las devoluciones pertinentes. Y, en sus consideraciones, el TJUE no ahorró valoraciones muy negativas para la Generalitat de Catalunya y el Gobierno de España por haber mantenido durante años la exigencia de un tributo que sabían era contrario al ordenamiento de la UE<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> Vid., por todos, Francisco MAGRANER MORENO, «Panorama actual de la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública: en especial, en el ámbito tributario», *Civitas, REDEF*, núm. 180, octubre-diciembre, 2018. Y, en relación con la regulación previa, Clemente CHECA GONZÁLEZ, «La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria», *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*, núm. 63, Aranzadi-Thomson Reuters, 2011.

<sup>32</sup> IBÁÑEZ GARCÍA, *op. cit.*, p. 3.

<sup>33</sup> «43. Por lo que respecta al primer criterio, relativo a la buena fe, debe señalarse, en el caso de autos, que, además de que en la Sentencia *EKW y Wein & Co.*, antes citada, dictada en el año 2000, el Tribunal de Justicia ya se pronunció sobre un impuesto con aspectos análogos a los del IVMDH en

En nuestro concreto caso, además, puede ser conveniente recordar la STS de 22 de septiembre de 2014, rec. 390/2012, en cuyo FJ 5, se dispone:

«A partir del momento en que la Comisión Europea envía un dictamen motivado a un Estado miembro, este difícilmente puede alegar desconocimiento de las posibles consecuencias del mantenimiento de la norma, el acto o la conducta de que se trate; y es claro que, si la mantiene a la espera del fallo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, lo hace a su propio riesgo y ventura, no pudiendo luego alegar legítimamente falta de claridad a fin de eludir su responsabilidad patrimonial frente a los particulares afectados».

La sentencia del céntimo sanitario sirvió también para poner de manifiesto que aparte de las devoluciones tributarias al uso era posible acudir a vías menos conocidas por el ciudadano para defender sus derechos como es la exigencia de responsabilidad patrimonial al Estado<sup>34</sup>. Al parecer, los ele-

---

relación con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, no se desprende en modo alguno de los elementos aportados por la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español, contrariamente a lo que alegan, que la Comisión hubiera indicado en algún momento a estas autoridades que el IVMDH fuera conforme a dicha disposición.

44. Sobre este particular, es preciso observar que el dictamen presentado por los servicios de la Comisión que esgrime la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español concluyó claramente que la introducción de un impuesto sobre los hidrocarburos de importe variable según las Comunidades Autónomas, como proponían las autoridades españolas, era contraria al Derecho de la Unión. En particular, dichos servicios subrayaron que tal impuesto solo podría considerarse conforme al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 si existiera un vínculo congruente entre el importe de dicho impuesto y los problemas sanitarios o de protección del medioambiente que tuviera por objeto remediar y estuviera sujeto a la condición de que no fuese exigible en el momento de despacho a consumo de los hidrocarburos. Además, debe observarse que, ya en 2003, a saber, el año siguiente a la entrada en vigor del IVMDH, la Comisión inició un procedimiento de incumplimiento contra el Reino de España, en relación con dicho impuesto.

45. En estas circunstancias, no puede admitirse que la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español hayan actuado de buena fe al mantener el IVMDH en vigor durante un periodo de más de diez años. El hecho de que hubieran adquirido la convicción de que dicho impuesto era conforme con el Derecho de la Unión no puede poner en tela de juicio esta afirmación.

Y añade:

48. No obstante, ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación en el tiempo de los efectos de esa sentencia (Sentencias de 20 de septiembre de 2001, *Grzelczyk*, C-184/99, rec. p. I-6193, apdo. 52; de 15 de marzo de 2005; *Bidar*, C-209/03, rec. p. I-2119, apdo. 68; *Kalinchev*, antes citada, apdo. 52, y *Santander Asset Management SGIC* y *otros*, antes citada, apdo. 62).

49. Si ello no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son estas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia en el tiempo basándose únicamente en consideraciones de este tipo redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que la normativa fiscal de la Unión confiere a los contribuyentes (*vid.* la Sentencia de 11 de agosto de 1995, *Rodens y otros*, C-367/93 a C-377/93, rec. p. I-2229, apdo. 48).

50. De estas consideraciones resulta que no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia».

<sup>34</sup> Otro supuesto reciente de un tenor similar nos lo brinda la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE) de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), donde se puso fin a la discriminación de comunitarios en el ámbito de las herencias y donaciones con No Residentes en España, que hasta ese momento debían pagar el Impuesto a la Hacienda estatal y con aplicación exclusiva de la normativa estatal (escala progresiva del 7,65 al 34 por 100 para transmisiones entre familiares directos), sin posibilidad de aplicar los beneficios fiscales aprobados por las diferentes Comunidades Autónomas para sus residentes. Desde finales de 2017 se cuenta con la opinión del Tribunal Supremo (TS), manifes-

vaadísimos importes que han tenido que devolverse en concepto de responsabilidad patrimonial del Estado a raíz de la debacle que supuso la sentencia comunitaria del céntimo sanitario, se encuentran en la base de la modificación de la regulación de dicho mecanismo en la Ley 40/2015 con la idea de impedir en el futuro que una condena al Reino de España pudiera materializarse en la devolución de cantidades tan extraordinariamente altas. Sin embargo, hay señales de que el remedio puede ser peor que la enfermedad porque las denuncias ante la Comisión Europea del alcance y finalidad de este cambio legal han ocasionado que, como en el caso del Modelo 720, se hayan dado ya los primeros pasos de otro procedimiento de infracción. La Comisión Europea publica la siguiente nota el 25 de enero de 2018<sup>35</sup>:

«Responsabilidad del Estado: la Comisión insta a ESPAÑA a cumplir las normas de la UE sobre los principios de equivalencia y de efectividad.

La Comisión ha decidido hoy enviar un dictamen motivado a España debido a que las normas de este país incumplen los principios de equivalencia y/o de efectividad. Las actuales disposiciones nacionales sobre el régimen jurídico y sobre los procedimientos administrativos comunes para el sector público limitan la autonomía procesal y material de los Estados miembros en relación con las condiciones que rigen las indemnizaciones por daños causados por actos legislativos. La legislación española ha establecido condiciones menos favorables en lo relativo a la responsabilidad por una infracción de la legislación de la UE que por la responsabilidad debida a una infracción de la Constitución española. Además, contiene condiciones de procedimiento que no son acordes con la jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia de la UE. Las disposiciones nacionales en cuestión hacen que sea excesivamente difícil comprometer la responsabilidad del Estado por una infracción de la legislación de la UE, lo que tiene una repercusión negativa en la efectividad del Derecho de la UE. La Comisión incoó un procedimiento de infracción enviando una carta de emplazamiento a las autoridades españolas en junio de 2017. España dispone de dos meses para responder a los argumentos planteados por la Comisión; de lo contrario, la Comisión podría tomar la decisión de llevar el asunto ante el Tribunal de Justicia de la UE».

En la medida en que el mencionado plazo ha transcurrido sin que se tenga noticias de que las autoridades españolas hayan procedido a enmendar la normativa afectada, de nuevo, sí de nuevo, todo apunta a que España se enfrentará a otro procedimiento de infracción. En la medida en que la regulación vigente de la responsabilidad patrimonial del Estado puede resultar anulada como consecuencia de una sentencia del TJUE, acaso lo recomen-

---

tada en las Sentencias núms. 1566/2017, de 17 de octubre; 242/2018, de 19 de febrero; 300/2018, de 27 de febrero, y 492/2018, de 22 de marzo. Las cuatro abordan la cuestión desde otra perspectiva procedimental: la solicitud de indemnización patrimonial por parte del Estado español a los recurrentes. Señala el TS en la Sentencia de 19 de febrero de 2018 que «la reparación no supone la exoneración del pago del impuesto sino que se limita al reintegro de la diferencia que produciría en la liquidación practicada la aplicación de las reducciones correspondientes a la Comunidad de que se trate» y que «lo procedente es la devolución de lo indebidamente ingresado en aplicación de la normativa estatal más los intereses, en atención a lo que le correspondería ingresar en aplicación de la normativa autonómica» (FD 8).

<sup>35</sup> [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-18-349\\_es.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-18-349_es.htm).

dable sea no detenerse excesivamente en comprobar si se reúnen todos los requisitos hoy vigentes, por si alguno de ellos tiene los días contados.

De una u otra manera, este precedente debiera ser tenido muy en cuenta por los responsables gubernamentales porque pone de relieve que cuando la Administración yerra las consecuencias pueden adquirir una magnitud excepcional. Y tenemos otros ejemplos recientes de muy diversa índole. Pensemos en la deuda que pesa sobre nuestras corporaciones locales en relación con la devolución de una parte de la plusvalía municipal indebidamente cobrada en los últimos años, cuando hacía años que se veía venir que la cuestión no estaba bien resuelta en la norma. O en el coste inesperado que tiene para las arcas públicas aplicar la doctrina del Tribunal Supremo sobre la no tributación de las prestaciones por maternidad. Cuando se ponen de manifiesto errores de tal proporción es evidente que alguien no ha hecho bien su trabajo, pero, aun así, será finalmente el conjunto de los contribuyentes quien, vía impuestos, termine sufragando el coste que para los entes públicos supone reponer en la situación jurídicamente correcta a quienes padecieron una incorrecta aplicación de las normas tributarias por parte de la Administración.

## BIBLIOGRAFÍA

- AGUALLO AVILÉS, Á., «Interés fiscal y Estatuto del contribuyente», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 80, 1993.
- ALMAGRO MARTÍN, C., «Mecanismos presuntivos como herramienta para la afloración de rentas: a vueltas con las ganancias no justificadas», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2013.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales, 1992.
- *Devengo del tributo y periodo impositivo*, Marcial Pons, 1997.
- «Las ganancias patrimoniales no justificadas y la lucha contra el fraude fiscal», en GARCÍA NOVOA, C., y LÓPEZ DÍAZ, A., *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, 2000.
- «La consideración de los pasivos ficticios como incremento de patrimonio no justificados en el Impuesto sobre Sociedades», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 56, 2002.
- «La aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más favorable en el delito fiscal», en COIMBRA SILVA, P. R. (coord.), *Grandes temas do Direito Tributário Sancionador*, São Paulo, Quartier Latin, 2010.
- «La Declaración Tributaria Especial: luces y sombras de la “amnistía fiscal” o el dulce sabor de la zanahoria», *Revista Jurídica de Cataluña*, ICAB, 2012.
- *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, 2.<sup>a</sup> ed., Marcial Pons, 2016.
- ANEIROS PEREIRA, J., *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, 2005.
- «La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero», *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2013.
- ARREGUI, J., *¿Es España un Estado miembro especialmente incumplidor en la implementación de la legislación europea?*, 26 de mayo de 2016, [www.realinstitutoelcano.org/wps/portal/rieslcano\\_es/contenido?WCM\\_GLOBAL\\_](http://www.realinstitutoelcano.org/wps/portal/rieslcano_es/contenido?WCM_GLOBAL_).
- BLANCO CORDERO, I., en MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (coord.), «La amnistía fiscal», *Tirant Tributario*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2012.
- CAZORLA PRIETO, L. M.<sup>a</sup>, «La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico», *Civitas, REDF*, núm. 157, 2012.

- CHECA GONZÁLEZ, C., «La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria», *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*, núm. 63, Aranzadi-Thomson Reuters, 2011.
- DE VICENTE, F., «Novedades introducidas por la Ley 7/2012 en materia de lucha contra el fraude: la limitación de pagos en efectivo, la declaración de activos extranjeros y el nuevo régimen de prescripción y sancionador aplicable a los incrementos no justificados de patrimonio», *Economist & Jurist*, de 1 de enero de 2013.
- DÍEZ MORENO, F., *Manual de Derecho de la Unión Europea*, Civitas-Thomson Reuters, 2009.
- ESCANDÓN RUBIO, I., y LITA FERRIOLS, E., «Cuestiones controvertidas al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez. Especial reformas estructurales*, 2012.
- FALCÓN Y TELLA, R., «Comentario de jurisprudencia», *Civitas, REDF*, núm. 79.
- «La imprescriptibilidad, en la práctica, de las escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros y su dudosa constitucionalidad», *Quincena Fiscal*, núm. 1, enero, 2003.
- «La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *AEDAF*, julio, 2013.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., «Complicación y simplificación, contabilidad y fiscalidad», *Quincena Fiscal*, núm. 15, 2006.
- *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, 25.º ed., Marcial Pons, 2006.
- GARCÍA BERRO, F., «Reflexiones sobre la reforma del IRPF a propósito de las últimas medidas en materia de ganancias patrimoniales y beneficios fiscales», en MALVÁREZ PASCUAL, L., y RAMÍREZ GÓMEZ, S. (dirs.), *Fiscalidad en tiempos de crisis*, Thomson Reuters Aranzadi, 2014.
- GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, 2011.
- GIL PECHARROMÁN, X., «Bienes en el extranjero: multas bajo sospecha», *IURIS&LEX, elEconomista*, 13 de febrero de 2015.
- GÓMEZ TOMILLO, M., *Derecho Administrativo Sancionador*, Thomson-Aranzadi, 2008.
- HERRERA MOLINA, P. M., y CHICO DE LA CÁMARA, P., «Los incrementos no justificados de patrimonio: componente imponible presunto del Impuesto sobre la Renta», *Civitas, REDF*, núm. 81.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I., *El procedimiento de infracción del Derecho de la Unión Europea*, pp. 32 y ss., publicado el 11 de septiembre de 2017 en *ecjleadingcases.wordpress.com*.
- IGLESIAS CAPELLAS, J., «La regularización tributaria en tiempos de crisis», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 350, mayo, 2012.
- JIMÉNEZ COMPARED, I. J., *Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Marcial Pons, 1996.
- LITAGO LLEDÓ, R., «La necesidad de interpretación sistemática y acorde al régimen sancionador de la LGT de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Tribuna Fiscal*, núm. 268, septiembre-octubre, 2013.
- LÓPEZ LÓPEZ, H., «Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición so-

- bre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la UE y la Constitución», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 368, noviembre, 2013.
- LUENGO BORRERO, P., «Infracciones y sanciones tributarias», en GARCÍA VARELA, A., y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (coords.), *La continuación de la reforma tributaria*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2018.
- MAGRANER MORENO, F., «Panorama actual de la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública: en especial, en el ámbito tributario», *Civitas, REDF*, núm. 180, octubre-diciembre, 2018.
- MALHERBE, J., (ed.), *Tax amnesties*, Wolters Kluwer, 2011.
- MALVÁREZ PASCUAL, L. A., y MARTÍN ZAMORA, P., *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen general*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 1998.
- MARTÍN QUERALT, J., en VV.AA., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Civitas, 1983.
- MELERO MERINO, J., y FELIP SABORIT, D., «Delito fiscal y nueva regulación de las ganancias patrimoniales no justificadas», *AEDAF*, 4 de octubre de 2013.
- MERINO JARA, I., «Bienes o derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas», en MERINO JARA, I. (dir.), *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2016.
- MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 5.ª ed., 1998.
- MORENO GONZÁLEZ, S., «Seguridad jurídica y retroactividad de normas tributarias. Análisis de la STC 121/2016, de 23 de julio, y sus posibles implicaciones sobre la declaración de bienes situados en el extranjero», *Revista Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 405, diciembre, 2016.
- MOSCHETTI, G., *Il principio di proporzionalità como «giusta misura» del potere den Diritto Tributario*, Wolters Kluwer-CEDAM, 2017.
- NAVAS VÁZQUEZ, «Impuesto sobre Sociedades», en GARCÍA AÑOVEROS, *Manual del sistema tributario español*, Madrid, Civitas, 1995.
- ORENA DOMÍNGUEZ, A., «Medidas de lucha contra el fraude fiscal», *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2014.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J., «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Quincena fiscal*, núm. 4, 2013.
- PÉREZ FERNÁNDEZ, R., y SÁEZ MARTÍNEZ, Á., «La imprescriptibilidad», *Revista de Economistas Asesores Fiscales*, núm. 358, diciembre, 2012.
- PÉREZ ROYO, F., «Los delitos contra la Hacienda Pública: opciones de política legislativa en su regulación y cuestiones sobre su aplicación», Ponencia española al tema «La criminalidad de las infracciones tributarias», XIX Jornadas Latino-americanas de Derecho Tributario, Lisboa, octubre de 1998.
- «Más que una amnistía», *Civitas, REDF*, núm. 154, 2012.
- PONT CLEMENTE, J. F., y TORREGROSA CARNÉ, M.ª D., *La llamada «declaración tributaria especial» de 2012, correspondiente al IRPF, IS e IRNR*, Barcelona, 12 de septiembre de 2012.
- PONT MESTRES, M., *Los incrementos de patrimonio y la prescripción en el Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, Cuadernos Civitas, 1992.
- POZUELO ANTONI, F. de A., «Novedades en el Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para 2003», *Revista Contabilidad y Fiscalidad*, núm. 239, febrero, 2003.
- QUINTERO OLIVARES, G.; MORALES PRATS, F., y PRATS CANUT, M., *Curso de Derecho Penal. Parte General*, Barcelona, Cedecs, 1996.

- RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario*, Marcial Pons, 2000.
- SÁENZ DE OLAZAGOTIA DÍAS DE CERIO, J., «Regularización fiscal (con o sin amnistía) y ganancias no justificadas de patrimonio», *Quincena Fiscal*, núm. 17, octubre, 2012.
- SÁNCHEZ HUETE, M. Á., *La graduación de las sanciones en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2006.
- *Las infracciones en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2007.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., «Posibilidades y límites de la amnistía fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 355, octubre, 2012.
- SÁNCHEZ PINO, A. J., «Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Estudios Financieros*, núm. 142, 1995.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., *Las amnistías fiscales en España*, Civitas-Thomson, 2014.
- SANZ GADEA, E., «El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (I). El elenco de modificaciones. La regularización voluntaria extraordinaria», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 360, marzo, 2013.
- SIMÓN ACOSTA, E., «Los incrementos no justificados de patrimonio», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Pamplona, Aranzadi, 1997.
- «Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 107, 2014.

# ANEXO

COMISIÓN EUROPEA  
SECRETARÍA GENERAL

Bruselas, 15.2.2017

2014/4330  
C(2017) 1064 final

## DICTAMEN MOTIVADO

dirigido al Reino de España  
en virtud del artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión  
Europea en relación con la obligación de información respecto  
de los bienes y derechos situados en el extranjero («Modelo 720»)

### I. EXPOSICIÓN DE LOS HECHOS

#### Procedimiento

Mediante carta de emplazamiento de 20 de noviembre de 2015 [SG(2015)D/13435, C(2015) 7995] la Comisión Europea recabó la atención de las autoridades españolas sobre la posible incompatibilidad con el Derecho de la UE de las consecuencias tributarias derivadas del incumplimiento o del cumplimiento incorrecto de las disposiciones españolas que imponen una obligación de información respecto de los bienes y derechos situados en el extranjero («Modelo 720»). La Comisión no cuestionaba el derecho de España a imponer obligaciones de información respecto de los bienes y derechos situados en el extranjero, sino la proporcionalidad de algunos de sus aspectos y del régimen sancionador conexas. Si bien no se discute que la restricción de las libertades fundamentales que podría entrañar esta obligación de información pueda verse justificada por la necesidad de evitar el fraude, el abuso y la evasión fiscal o de garantizar la eficacia de los controles fiscales, parece, no obstante, que el

régimen sancionador específico y el régimen aplicable a las ganancias patrimoniales no justificadas en caso de no notificación de los bienes y derechos poseídos en el extranjero pueden resultar desproporcionados y, por tanto, vulnerar el Derecho de la Unión.

El 29 de febrero de 2016, las autoridades españolas respondieron [Documento ARES (2016)/1098642] negando la existencia de una vulneración del Derecho de la UE.

## II. MARCO JURÍDICO APLICABLE

### 2.1. Legislación de la UE y disposiciones del Acuerdo EEE

Dado que las disposiciones españolas en materia tributaria introducen una obligación de información únicamente respecto de los bienes y derechos situados en el extranjero, en la medida en que dichos bienes y derechos estén situados en otro Estado miembro de la UE o en un Estado del EEE, dichas disposiciones pueden afectar a diversas libertades fundamentales protegidas por el Derecho de la Unión y por las disposiciones correspondientes del Acuerdo EEE, que se enumeran a continuación.

#### • Disposiciones del TFUE:

##### Artículo 21

*Todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en los Tratados y en las disposiciones adoptadas para su aplicación*

##### Artículo 45

1. *Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión.*
2. *La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.*

##### Artículo 49

*En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.*

*La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 54, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales.*

**Artículo 56**

*En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación.*

**Artículo 63**

- 1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.*
- 2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.*

**Artículo 65**

- 1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:
  - a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;*
  - b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.**
- 2. Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con los Tratados.*
- 3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63.*
- 4. A falta de medidas de aplicación del apartado 3 del artículo 64, la Comisión o, a falta de una decisión de la Comisión dentro de un periodo de tres meses a partir de la solicitud del Estado miembro interesado, el Consejo, podrá adoptar una decisión que declare que las medidas fiscales restrictivas adoptadas por un Estado miembro con respecto a uno o varios terceros países deben considerarse compatibles con los Tratados en la medida en que las justifique uno de los objetivos de la Unión y sean compatibles con el correcto funcionamiento del mercado interior. El Consejo se pronunciará por unanimidad a instancia de un Estado miembro.*

**• Disposiciones correspondientes del Acuerdo EEE:****Artículo 28**

1. *Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores entre los Estados miembros de las CE y los Estados de la AELC.*
2. *La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de nacionalidad entre los trabajadores de las CE y de los Estados de la AELC con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.*

**Artículo 31**

1. *En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo quedarán prohibidas las restricciones de la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro de las CE o de un Estado de la AELC en el territorio de otro de esos Estados. Esta disposición se extenderá igualmente a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro de las CE o de un Estado de la AELC establecidos en el territorio de cualquiera de estos Estados.*

*La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, y especialmente de sociedades tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 34, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del Capítulo 4.*

**Artículo 36**

*En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas las restricciones de la libre prestación de servicios en el territorio de las Partes Contratantes para los nacionales de los Estados miembros de la CE y de los Estados de la AELC establecidos en un Estado de las CE o en un Estado de la AELC que no sea el del destinatario de la prestación.*

**Artículo 40**

*En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de las CE o en los Estados de la AELC, así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales. En el Anexo XII figuran las disposiciones necesarias para la aplicación del presente artículo.*

## 2.2. Legislación española

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, modificada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre<sup>1</sup>:

**«Disposición adicional decimoctava. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.**

1. Los obligados tributarios deberán suministrar a la administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta Ley y en los términos que se establezcan reglamentariamente, la siguiente información:

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

b) información de cualesquiera títulos o derechos, activos, valores representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean de beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

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

Las obligaciones previstas en los tres párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

2. Régimen de infracciones y sanciones.

Constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

También constituirá infracción tributaria la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido

<sup>1</sup> <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>.

*presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.*

*b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.*

*La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.*

*c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.*

*La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.*

*Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta Ley.*

*3. Las Leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información establecida en esta disposición adicional.*

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, modificada por la Ley 7/2012<sup>2</sup>:

**Artículo 39. Ganancias patrimoniales no justificadas.**

*1. Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.*

<sup>2</sup> <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>.

*Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.*

*2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto.*

Anterior artículo 134.6, actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades – derogación a partir del 1 de enero de 2015, el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, en su versión modificada por la Ley 7/2012<sup>3</sup>:

***Artículo 121. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas.***

*1. Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.*

*La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición.*

*2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del contribuyente cuando este ostente la posesión sobre ellos.*

*3. Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo.*

*La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de esta o, si no fuera posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente deudas inexistentes.*

*5. El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros.*

<sup>3</sup> <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>.

6. *En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el contribuyente no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto de la obligación de información a que se refiere la Disposición adicional decimoctava de la Ley General Tributaria.*

*No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente de este Impuesto.*

...

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<sup>4</sup>:

***Disposición adicional primera. Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.***

*La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.*

*La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.*

*La sanción establecida en esta disposición adicional será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas reguladas en los artículos 191 a 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*En estos supuestos resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

***Disposición adicional segunda. Imputación de ganancias de patrimonio no justificadas y de rentas presuntas.***

*La imputación regulada en el apartado 2 del artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación*

<sup>4</sup> [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2012-13416](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2012-13416).

*parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el apartado 6 del artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establecidos por esta Ley, se realizará al periodo impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados».*

Las disposiciones fiscales españolas pertinentes que acaban de exponerse han sido desarrolladas ulteriormente mediante la Orden HAP/72/2013, junto con amplias orientaciones y respuestas de la Administración tributaria española recogidas en documentos sobre preguntas frecuentes. Cabe decir lo mismo sobre la aplicación concreta del régimen sancionador (es decir, la cuantía de las multas fijas, la imposición de las ganancias patrimoniales no justificadas y la inexistencia de un plazo de prescripción, así como la cuantía de la multa proporcional).

### **2.3. Efectos de la legislación española**

#### **a) Respetto de los bienes y derechos situados en el extranjero**

Las mencionadas disposiciones de la Ley General Tributaria, modificada mediante la Ley 7/2012, imponen a los residentes fiscales en España la obligación de declarar determinados bienes y derechos situados en el extranjero a través de un nuevo formulario de declaración fiscal (el Modelo 720) y prevén un régimen sancionador —con multas pecuniarias fijas— en caso de incumplimiento o cumplimiento incorrecto de dicha obligación.

Por otro lado, esa misma Ley 7/2012 modificó la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley del IRPF<sup>5</sup>) y la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS<sup>6</sup>) de modo que se consideraran ganancias patrimoniales no justificadas los bienes y derechos situados en el extranjero que no hubiesen sido declarados correctamente con arreglo al Modelo 720, y ello sin prever ningún plazo de prescripción y estableciendo una multa pecuniaria proporcional conexas.

Así pues, con arreglo a la información disponible, la obligación de información impuesta por España a sus residentes fiscales («Modelo 720») reúne las siguientes características:

- se aplica a tres categorías de bienes y derechos:
  - las cuentas en entidades financieras<sup>7</sup>;

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> Actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>7</sup> Conforme al artículo 42 bis del Real Decreto 1065/2007:

- a) *La razón social o denominación completa de la entidad bancaria o de crédito así como su domicilio.*
- b) La identificación completa de las cuentas.
- c) La fecha de apertura o cancelación, o, en su caso, las fechas de concesión y revocación de la autorización.
- d) Los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año.

- los valores y derechos/contratos de seguro de vida<sup>8</sup>; y
- los bienes inmuebles<sup>9</sup>;
- si están situados en el extranjero;
- carece de pertinencia que dichos bienes y derechos situados en el extranjero se inscriban en el marco jurídico de la UE actualmente en vigor en materia de intercambio de información entre las autoridades tributarias;
- se aplica a todos los contribuyentes residentes en España, ya sean personas físicas o personas jurídicas, ciudadanos españoles o de otros estados miembros de la UE;
- los contribuyentes obligados a declarar dichos activos pueden actuar en calidad de titular, representante o beneficiario de los bienes y derechos, o incluso de persona autorizada en relación con las cuentas bancarias;
- se aplica si al final del ejercicio (o durante el mismo) el valor de los bienes y derechos es superior a 50.000 EUR;
- este umbral se aplica por separado a cada categoría de bienes y derechos<sup>10</sup>; una vez que se ha superado el importe fijado, deben declararse todos los bienes y derechos incluidos en la categoría de que se trate, con independencia de su valor;
- debe renovarse si el valor de los bienes y derechos incluidos en una categoría determinada se incrementa en más de 20.000 EUR;
- debe presentarse por medios electrónicos utilizando el Modelo 720;
- debe presentarse antes del 31 de marzo siguiente al ejercicio fiscal de referencia<sup>11</sup>;
- pueden presentarse declaraciones complementarias o sustitutivas;

<sup>8</sup> Conforme al artículo 42 *ter* del Real Decreto 1065/2007:

a) *Razón social o denominación completa de la entidad jurídica, del tercero cesionario o identificación del instrumento o relación jurídica, según corresponda, así como su domicilio.*

b) *Saldo a 31 de diciembre de cada año, de los valores y derechos representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas.*

*La información comprenderá el número y clase de acciones y participaciones de las que se sea titular; así como su valor.*

c) *Saldo a 31 de diciembre de los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios. La información comprenderá el número y clase de valores de los que se sea titular; así como su valor.*

d) *Saldo a 31 de diciembre de los valores aportados al instrumento jurídico correspondiente.*

<sup>9</sup> Conforme al artículo 54 *bis* del Real Decreto 1065/2007:

a) Identificación del inmueble con especificación, sucinta, de su tipología, según se determine en la correspondiente orden ministerial.

b) Situación del inmueble: país o territorio en que se encuentre situado, localidad, calle y número.

c) Fecha de adquisición.

d) Valor de adquisición.

<sup>10</sup> Conforme a los artículos 42 *bis* y 42 *ter* del Reglamento General de Gestión e Inspección, añadidos por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre.

<sup>11</sup> Cabe señalar que en relación con la declaración correspondiente al ejercicio fiscal 2012, el plazo de presentación se fijó excepcionalmente en el 30 de abril de 2013, otorgándose así a los obligados tributarios un plazo más largo para la declaración en consideración a la reciente introducción del sistema.

- incluye<sup>12</sup> información específica adicional bastante compleja, como por ejemplo el saldo medio de una cuenta bancaria en el último trimestre del año<sup>13</sup> o las cesiones de valores durante el año;
- por otra parte, tal como se explica en el apartado V.c.1, las sanciones impuestas en caso de incumplimiento o cumplimiento incorrecto de la obligación de información son considerablemente más onerosas que las aplicadas en una situación puramente interna de incumplimiento o cumplimiento incorrecto de las obligaciones de declaración a efectos fiscales.

## **b) Respetto de los bienes y derechos situados en España**

A la Comisión no le consta que exista una obligación de información tan exhaustiva equivalente para los contribuyentes residentes en posesión de bienes y derechos similares situados en España<sup>14</sup>. Así pues, los contribuyentes residentes en España con bienes y derechos similares situados en el país no están sujetos a sanciones comparables.

## **III. CARTA DE EMPLAZAMIENTO**

### **3.1. Comparabilidad**

En su carta de emplazamiento, la Comisión llegaba a la conclusión de que un contribuyente residente que invierte en bienes y derechos situados en España (situación puramente interna) se encuentra en una situación comparable a la de un contribuyente residente que invierte en bienes y derechos similares situados en otro Estado miembro de la UE o en un Estado del EEE<sup>15</sup>, o a la de un contribuyente que adquiere la residencia fiscal en España y sigue manteniendo sus inversiones en el extranjero (situaciones transfronterizas). Cabe señalar que el diferente nivel y alcance de la información a disposición de la Administración tributaria española en función del lugar en que esté situado el bien o derecho carece de pertinencia con vistas a la evaluación de la comparabilidad.

### **3.2. Restricción a las libertades de los Tratados**

El Modelo 720 impone a los contribuyentes obligaciones de información específicas que podrían influir negativamente en su decisión de invertir en el extranjero, o

<sup>12</sup> Aun cuando dicha cuenta pueda pertenecer a un contribuyente no residente en España y sin ninguna obligación tributaria con respecto a los impuestos españoles: por ejemplo, un residente en España que actúe en calidad de persona autorizada respecto de la cuenta bancaria de un familiar que resida fuera de España estará obligado de todos modos a declarar la cuenta bancaria de este último; o un residente en España que actúe en calidad de persona autorizada en nombre de una asociación residente en el extranjero.

<sup>13</sup> La Comisión no tiene constancia de que este dato forme parte de la información estándar que los bancos comunican a sus clientes, ya se trate de entidades españolas o extranjeras.

<sup>14</sup> No obstante, es muy probable que las autoridades españolas tengan ya conocimiento de dichos bienes y derechos a través de otras fuentes, incluida la información facilitada por terceros, por ejemplo, por las entidades financieras españolas responsables de su gestión.

<sup>15</sup> Véase, por ejemplo, el asunto C-233/09, Dijkman y Dijkman-Lavaleije, apartados 45 y 47.

en las decisiones de otros ciudadanos de la UE que deseen trasladarse a España o mantener su residencia en este país, o incluso de entidades financieras extranjeras a la hora de ofrecer sus servicios a residentes españoles. Los costes y las cargas administrativas vinculados a esta obligación podrían constituir una restricción a las libertades fundamentales del TFUE mencionadas anteriormente en la sección II, apartado 2.1.

### 3.3. Justificación

La restricción que supone la obligación de declarar únicamente los bienes y derechos situados en el extranjero podría justificarse, en su caso, por la necesidad de prevenir el fraude fiscal, la evasión fiscal y las prácticas abusivas, o por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, necesidades estas que, en opinión del Tribunal de Justicia de la Unión Europea («TJUE»), constituyen en su conjunto necesidades imperativas de interés general capaces de justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales consagradas por el TFUE. Aunque, en principio, estas medidas puedan ser adecuadas para alcanzar los objetivos perseguidos, la Comisión considera, no obstante, que son desproporcionadas. El Modelo 720 introduce un régimen sancionador específico significativamente más oneroso que el aplicado respecto de las obligaciones internas en materia de declaración con arreglo a la Ley General Tributaria.

## IV. RESPUESTA DE LAS AUTORIDADES ESPAÑOLAS A LA CARTA DE EMPLAZAMIENTO

Como observación preliminar, las autoridades españolas alegan que el Modelo 720 tiene su origen en el Memorando de Entendimiento entre la Comisión Europea y el Reino de España y en las conclusiones del Consejo Europeo de 2 de marzo de 2012. Por tanto, el Modelo 720 está avalado por las iniciativas en materia de política fiscal de las instituciones europeas.

### a) Por lo que respecta a la comparabilidad

Las autoridades españolas alegan que los contribuyentes que invierten en España y los que invierten en el extranjero se encuentran en situaciones diferentes que no son comparables. Respaldan esta conclusión recurriendo a la jurisprudencia del TJUE<sup>16</sup>.

El Gobierno español sostiene asimismo que la diferencia existente no radica en el régimen fiscal aplicado, sino en el régimen sancionador conexo al incumplimiento de las obligaciones fiscales impuestas por el Modelo 720. Esta especificidad se deri-

<sup>16</sup> El apartado 72 de la sentencia de 11 de junio de 2009, en el asunto C-157/08, Passenheim-van Schoot, reza del siguiente modo: «*En efecto, aun cuando un contribuyente esté sometido a la misma obligación de declarar a las autoridades tributarias tanto por sus activos y rendimientos nacionales como por sus activos y rendimientos no nacionales, sigue siendo cierto que —en lo que respecta a los activos y rendimientos que no son objeto de un sistema automático de intercambio de información— el riesgo para un contribuyente de que los activos y rendimientos ocultados a las autoridades tributarias de su Estado miembro de residencia sean descubiertos es menor en el caso de los activos y rendimientos que proceden de otro Estado miembro que en el de los activos y rendimientos nacionales*».

va de la conducta cualificada consistente en situar bienes y derechos en el extranjero con la intención de defraudar a la Hacienda Pública.

### **b) Por lo que respecta a la existencia de restricción**

Las autoridades españolas alegan que la Comisión no aporta argumentos que apoyen su conclusión de que las normas objeto de análisis constituyen un medio de discriminación arbitraria o una restricción encubierta a la libre circulación de capitales y pagos prohibida por el artículo 63: no existe tal discriminación o restricción, ya que, en el caso de los bienes y derechos poseídos en el extranjero, la Administración tributada no dispone de las mismas herramientas de gestión que en el caso de los bienes y derechos poseídos en España; los instrumentos jurídicos de la UE para el intercambio de información entre autoridades tributarias no garantizan la obtención de la información solicitada mediante el Modelo 720.

### **c) Por lo que respecta a la justificación de las medidas**

Como argumento general para justificar la medida, las autoridades españolas afirman en su respuesta que ninguno de los instrumentos jurídicos existentes para el intercambio de información entre las autoridades tributarias de los distintos Estados miembros de la UE garantiza la posibilidad de las autoridades españolas de obtener información similar a la exigida por el Modelo 720.

En particular, las autoridades españolas esgrimen los siguientes argumentos:

#### **c.1) Importe de las multas pecuniarias fijas por incumplir o cumplir incorrectamente la obligación de presentar el Modelo 720**

Según las autoridades españolas, los análisis de las sanciones aplicables y la comparación de las multas realizadas por la Comisión en su carta de emplazamiento son incorrectos. De hecho, dichas autoridades llegan a la conclusión de que las sanciones impuestas en el marco del régimen del Modelo 720 no son más onerosas que las establecidas en virtud del régimen sancionador tributario general. Al mismo tiempo, aducen que el régimen sancionador relacionado con el Modelo 720 no es comparable con el régimen sancionador tributario general puesto que los supuestos no son equivalentes.

En particular, el Gobierno español alega que el hecho de que las sanciones impuestas en virtud del régimen del Modelo 720 sean mayores se debe al elevado nivel del umbral a partir del cual es preciso comunicar la información, que se basa en el valor de los bienes y derechos y que se ha fijado en 50.000 EUR. Las autoridades españolas aducen asimismo que la información solicitada mediante el Modelo 720 la aporta el propio contribuyente, que es el beneficiario directo de la ocultación de información. España justifica asimismo esa cuantía más elevada por el hecho de que, en el caso de los bienes y derechos poseídos en el extranjero, la Administración tributaria solo dispone de una fuente de información, que es el contribuyente.

Por último, las autoridades españolas arguyen que el ejemplo aportado por la Comisión para ilustrar el carácter desproporcionado del régimen no resulta adecuado.

c.2) Bienes y derechos situados en el extranjero, no declarados o declarados fuera de plazo, asimilados a ganancias patrimoniales no justificadas y sujetos a imposición sin plazo de prescripción alguno

Según el Gobierno español, la ausencia de prescripción prevista en el régimen del Modelo 720 respecto de las ganancias patrimoniales no justificadas se debe al hecho de que se refiere a la liquidación de una deuda tributaria derivada de los bienes y derechos poseídos en el extranjero y de que el único medio de disponer de información sobre los mismos es la información facilitada por el contribuyente mediante la presentación del Modelo 720.

Por otra parte, las autoridades españolas alegan que la prescripción no está regulada por el Derecho de la UE, por lo que el legislador español tiene libertad para legislar sobre esta cuestión; se remiten a la jurisprudencia del TJUE<sup>17</sup> para apoyar su argumento, según el cual, en el Derecho de la UE no existe ninguna referencia a la fijación de un plazo límite con respecto a los procedimientos de liquidación de las deudas tributarias correspondientes a los bienes y derechos poseídos en el extranjero. Además, aducen que existen casos en los que no se aplica prescripción alguna, como, por ejemplo, en el Derecho penal o en las relaciones paterno-filiales.

c.3) Importe de la multa pecuniaria proporcional

En relación con la multa pecuniaria proporcional del 150 % impuesta sobre las ganancias patrimoniales no justificadas correspondientes a los bienes y derechos poseídos en el extranjero que no se comuniquen en el Modelo 720, o cuando el Modelo 720 se remita extemporáneamente, las autoridades españolas plantean dos cuestiones. La Comisión afirmaba que dicho porcentaje es notablemente superior al de las multas progresivas aplicadas cuando los bienes y derechos están situados en España y la declaración fiscal se presenta con retraso, ya que, en ese caso, la cuantía de las multas varía en función del periodo de tiempo transcurrido entre la expiración del plazo establecido para la presentación de la declaración y la declaración extemporánea: con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria estas multas son del 5 % (dentro de los tres meses siguientes); del 10 % (dentro de los seis meses siguientes), y del 15 % (dentro de los 12 meses siguientes); o del 20 % (después de 12 meses + intereses de demora por el tiempo transcurrido que exceda de 12 meses y hasta el momento de la presentación de la declaración fiscal).

En primer lugar, las autoridades españolas arguyen que no se puede comparar la multa del 150 % conexas a la no declaración de los bienes y derechos poseídos en el extranjero con los recargos en caso de presentación extemporánea de la declaración fiscal, ya que dichos recargos no tienen carácter sancionador.

En segundo lugar, las autoridades españolas rechazan en su respuesta el carácter supuestamente desproporcionado, pese a que, en caso de declaración extemporánea de los bienes y derechos, la suma de la cuota a satisfacer, los correspondientes intereses de demora y la multa del 150 % pudiera ser significativamente superior al valor de los bienes y derechos. Su alegación se basa en la incapacidad de la Administración tributaria para ejercer su soberanía fiscal fuera de su territorio de jurisdicción.

<sup>17</sup> Véase el asunto C-157/08, Passenheim-van Schoot, apartado 86.

En tercer lugar, tras admitir que la deuda tributaria y las sanciones impuestas en estos casos pueden exceder del valor de los bienes y derechos poseídos en el extranjero, las autoridades españolas aducen que, a la hora de valorar la proporcionalidad de la reacción jurídica ante el incumplimiento de esta obligación, no es posible agregar la deuda tributaria, los intereses devengados y las multas impuestas, puesto que se trata de tres conceptos que tienen diferente naturaleza y responden a objetivos distintos: el pago de un impuesto, la indemnización por el impago en el momento fijado y la imposición de sanciones, respectivamente.

## **V. ANÁLISIS Y OBSERVACIONES DE LA COMISIÓN RESPECTO DE LOS ARGUMENTOS DE LAS AUTORIDADES ESPAÑOLAS**

Como observación preliminar y en relación con la alegación de las autoridades españolas de que el Modelo 720 viene avalado por el Memorando de Entendimiento entre la Comisión Europea y el Reino de España así como por las conclusiones del Consejo sobre política fiscal, la Comisión desea señalar el hecho de que ambos documentos hacen referencia a la introducción de un sistema tributario acorde con los esfuerzos de consolidación fiscal y más propicio al crecimiento, dejando la elección de las medidas concretas para lograrlo a la discreción de los Estados miembros. Sin embargo, esta recomendación solo puede dar lugar a medidas plenamente conformes con el Derecho de la UE. Las medidas nacionales destinadas a aplicar el Memorando de Entendimiento no pueden considerarse conformes con el Derecho de la UE simplemente por este motivo. La Comisión, en su calidad de guardiana de los Tratados, debe comprobar si las medidas nacionales adoptadas son conformes con el Derecho de la Unión, independientemente de su trasfondo político.

### **a) Por lo que respecta a la comparabilidad**

Con el fin de aclarar si existe una situación comparable entre los contribuyentes que invierten en España y los que invierten en un Estado miembro de la UE o en un Estado del EEE, la Comisión remite al razonamiento del TJUE, en el que este consideró que las diferencias observadas entre las normas relativas a la liquidación del impuesto aplicables a los contribuyentes residentes que poseían bienes o derechos en su Estado miembro y las aplicables a los contribuyentes que invertían en otro Estado miembro entrañaban una diferencia de trato que, en su opinión, restringía las libertades fundamentales de la UE<sup>18</sup>. La afirmación de que existía una diferencia de trato se basaba en el supuesto de que ambas situaciones eran comparables. En el caso del Modelo 720, la cuestión es similar a la planteada en el asunto del Tribunal: a efectos de la liquidación de impuestos, un contribuyente que posee bienes y derechos en su Estado miembro de residencia se encuentra en una situación comparable a la de un contribuyente que posee bienes y derechos en el extranjero. Según las conclusiones del TJUE en el asunto mencionado, imponer obligaciones tributarias únicamente en este último caso supone una diferencia de trato en situaciones comparables.

Contrariamente a lo que sostiene el Gobierno español, esta diferencia de trato afecta tanto a las obligaciones tributarias como al régimen sancionador conexo. El Mo-

<sup>18</sup> Véase el asunto C-157/08, Passenheim-van Schoot, apartados 35, 36 y 40.

delo 720 impone «obligaciones tributarias» específicas vinculadas a la posesión de bienes o derechos en el extranjero cuyo cumplimiento no se exige en caso de posesión de bienes o derechos en España. En virtud de la legislación española, esta obligación de información se considera una obligación «tributaria». El artículo 29 de la Ley General Tributaria define las obligaciones tributarias formales como aquellas que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria a los obligados tributarios, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de procedimientos tributarios. La obligación de información conforme al Modelo 720 se impone en particular a los «obligados tributarios» con vistas a la correcta liquidación de los impuestos. Así pues, el Modelo 720 es una obligación «tributaria» formal concebida específicamente en caso de posesión de bienes y derechos en el extranjero y que no se exige en caso de posesión de bienes y derechos en España. En consecuencia, existe una diferencia de trato fiscal derivada de la ubicación de los bienes y derechos, y no solo del régimen sancionador.

Por lo que respecta a las diferencias en el régimen sancionador basadas en la especificidad que se deriva de la conducta cualificada consistente en situar los bienes y derechos en el extranjero con la intención de defraudar a la Hacienda Pública, la Comisión rechaza enérgicamente la presunción de que la tenencia de bienes y derechos en el extranjero albergue el propósito de defraudar a la Hacienda Pública, tal como parecen sostener los análisis del régimen en cuestión llevados a cabo por España: la tenencia de bienes y derechos en un Estado miembro distinto de España por residentes fiscales en España es en principio el resultado del legítimo ejercicio de las libertades fundamentales del Tratado de la UE<sup>19</sup>. Por otro lado, los defraudadores utilizan medios muy diversos para ocultar sus prácticas fraudulentas, y en la respuesta de las autoridades españolas no se justifica por qué el ubicar bienes y derechos en el extranjero exige una reacción jurídica más severa que la prevista en los demás casos de fraude.

## **b) Por lo que respecta a la existencia de restricción**

La Comisión desea reiterar que las disposiciones fiscales españolas analizadas imponen una obligación de información únicamente con respecto a los bienes y derechos situados en el extranjero que conlleva cargas administrativas y costes en los que no se incurre cuando el contribuyente posee activos en España. Con el fin de cumplir adecuadamente las obligaciones derivadas del Modelo, el contribuyente debe llevar un registro de sus bienes y derechos y controlar periódicamente el valor de los mismos a fin de considerar si procede presentar una nueva declaración en caso de que hayan rebasado un determinado umbral. Esta obligación puede adquirir complejidad cuando la propiedad es compartida, o en caso de cuentas en común. El contribuyente puede necesitar recurrir al asesoramiento de agentes bancarios o incluso de expertos. El sitio web de la Agencia Tributaria española dispone de una página de consultas a este respecto que contiene 47 páginas con más de 80 preguntas. Además, el contribuyente debe presentar la declaración por medios electrónicos, lo que exige disponer de las herramientas necesarias. En el caso de las personas que hayan vivido en un país distinto de España, los bienes y derechos que deben decla-

<sup>19</sup> Véanse el asunto C-9/02. De Lasteyrie du Saillant, apartado 51 y el asunto C-37/10 National Grid Indus BV, apartado 84.

rar pueden ser muy numerosos, por lo que cumplir con tales obligaciones puede suponer una carga onerosa.

Aunque el artículo 65, apartado 1, del TFUE, relativo a la libre circulación de capitales, autoriza a los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a los lugares donde esté invertido su capital, los Estados miembros únicamente pueden hacerlo en tanto en cuanto dichas disposiciones no constituyan «*un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63*». En opinión de la Comisión, en el presente caso, la falta de información sobre los bienes y derechos poseídos en el extranjero no basta para determinar que la situación de los contribuyentes que invierten en España y los que invierten en el extranjero sea diferente y no comparable. En realidad, las obligaciones impuestas por el Modelo 720 no están adecuadamente concebidas para hacer frente a tales diferencias, ya que deben cumplirse a pesar de que la información pueda facilitarse a través de los instrumentos de cooperación administrativa de la UE o del EEE, ya sea automáticamente o previa petición. En consecuencia, la Comisión concluye que la razón aducida por las autoridades españolas no basta para explicar una diferencia de trato en situaciones que son comparables. La situación de quienes invierten dentro de las fronteras nacionales y quienes invierten en el extranjero es comparable. La imposición de obligaciones formales con respecto a estos últimos entraña una restricción a la decisión de invertir fuera del territorio español.

### **c) Por lo que respecta a la justificación de las medidas**

Como el TJUE<sup>20</sup> sostiene, para que una medida restrictiva esté justificada, debe respetar el principio de proporcionalidad, en el sentido de que debe ser idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzarlo.

Con el fin de justificar la medida y la proporcionalidad del régimen del Modelo 720, las autoridades españolas alegan que los instrumentos jurídicos existentes para el intercambio de información entre las autoridades tributarias de los diferentes Estados miembros de la UE o del EEE no garantizan la obtención por parte del Reino de España de información similar a la exigida en el Modelo 720.

La Comisión opina que existen medios suficientes para obtener información sobre los bienes poseídos en el extranjero a fin de liquidar los impuestos correspondientes. El intercambio automático de información establecido en las Directivas sobre cooperación administrativa<sup>21</sup> en vigor abarca la información relativa a los intereses percibidos por los particulares procedentes de las cuentas bancarias y otros valores, los productos de seguro de vida y los bienes inmuebles. Bien es verdad que esta vía de cooperación administrativa no da cabida a otros tipos de bienes a que se refiere el Modelo 720, principalmente las cuentas bancarias y los valores mantenidos por entidades y las acciones. No obstante, las Administraciones tributarias pueden

<sup>20</sup> Véase el asunto C-18/15, *Brisal*, apartado 39.

<sup>21</sup> Directiva 2011/16/UE 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.

asimismo recurrir al intercambio de información previa solicitud. Estas solicitudes pueden referirse a bienes vinculados a los intereses percibidos por los contribuyentes y notificados a través de los instrumentos de intercambio automático de información. Pueden referirse asimismo a toda información que resulte pertinente a efectos de la percepción del impuesto, incluida la relativa a los activos financieros que poseen los bancos y las acciones. En el marco de las auditorías e inspecciones se hace uso de muy diversas técnicas de investigación y se dispone de otros recursos para identificar los bienes de origen extranjero, tales como la contabilidad de los contribuyentes, sus transferencias bancarias y las disposiciones financieras sobre el control de las operaciones extranjeras o en divisas. Además, y en el curso de dichos procedimientos, las Administraciones tributarias pueden obtener pruebas de las inversiones en el extranjero, como por ejemplo el pago de impuestos extranjeros o los pagos por servicios prestados en el extranjero, incluidos los gastos por servicios jurídicos, contables, bancarios o los gastos de viaje que pueden comprobarse mediante tales instrumentos jurídicos. Aceptar lo contrario equivaldría a admitir que, antes de la introducción del Modelo 720, la Administración tributaria española había sido incapaz de liquidar impuestos en aquellos casos en que los contribuyentes mantuvieran bienes en el extranjero y no notificaran la renta correspondiente. Cabe añadir que España implementó la normativa relativa a la transparencia fiscal internacional referida a sociedades extranjeras controladas en 1995. Ello le exige ser capaz de evaluar la renta obtenida por una sociedad no residente cuyas acciones estén en posesión de un contribuyente residente. Se trata de un caso típico de activos poseídos en el extranjero. Si el legislador español introdujo esta normativa y la ha mantenido en vigor durante más de veinte años, cabría esperar razonablemente que la Administración tributaria española fuera capaz de determinar los impuestos en el caso de los activos poseídos en el extranjero.

Por último, las autoridades españolas alegan que, de no existir la obligación de información relativa a los bienes y derechos poseídos en el extranjero, no quedaría garantizado que dispusieran de los instrumentos necesarios para conocer la existencia de dichos bienes y de la renta derivada de los mismos que es preciso declarar. Es decir, que si el contribuyente no cumpliera con la obligación de información que le impone el Modelo 720, las autoridades españolas carecerían de información sobre los bienes y derechos poseídos en el extranjero y no serían capaces de liquidar los impuestos correspondientes. De ser cierto este extremo, al contribuyente le resultaría mucho más fácil simplemente eludir las obligaciones impuestas por el Modelo, dado que las autoridades fiscales no sabrían que posee bienes en el extranjero. Así, se llegaría a la conclusión de que las obligaciones impuestas a través del Modelo serían totalmente ineficaces con vistas a comprobar la propiedad real poseída por los contribuyentes en el extranjero, en caso de que dicha propiedad no fuese notificada. En ese caso, nunca se lograría el objetivo legítimo perseguido mediante la introducción de tal obligación.

c.1) Importe de las multas pecuniarias fijas por incumplir o cumplir incorrectamente la obligación correspondiente al Modelo 720

Con respecto a las alegaciones de las autoridades españolas de que el análisis sobre las sanciones aplicables y la comparación de las sanciones efectuado por la Comisión en su carta de emplazamiento es incorrecto, de que no resulta posible comparar

las sanciones impuestas en virtud del régimen general de la Ley General Tributaria y las previstas en el Modelo 720, y de que estas últimas no son más onerosas, la Comisión recuerda el funcionamiento de las sanciones del Modelo 720 para compararlas a continuación con el régimen general establecido en la Ley General Tributaria.

### 1. No cumplimentación de la declaración

— El artículo 198.1 de la Ley General Tributaria considera infracción la no presentación de la declaración fiscal sin requerimiento previo de la Administración tributaria y la sanción correspondiente es una multa fija de 200 EUR.

— El Modelo 720 prevé en este caso una multa de 5.000 EUR por dato con un mínimo de 10.000 EUR: este importe mínimo es 50 veces superior al previsto en la sanción contemplada en el artículo 198.1 de la Ley General Tributaria.

### 2. Presentación extemporánea de la declaración, sin requerimiento previo de las autoridades tributarias

— El artículo 198.2 de la Ley General Tributaria contempla este caso y establece que las multas serán la mitad de las previstas en el artículo 198.1: o sea, una multa fija de 100 EUR.

— El Modelo 720 establece 100 EUR por dato, con un importe mínimo de 1.500 EUR. Es decir, el importe mínimo es 15 veces superior al previsto en la sanción contemplada en el artículo 198.2 de la Ley General Tributaria.

En este último caso, la Administración tributaria ha recibido información del contribuyente, por lo que no ha habido una ocultación que justifique la aplicación de sanciones más elevadas. La jurisprudencia citada anteriormente<sup>22</sup> considera injustificado aplicar procedimientos más onerosos, en el caso de los bienes poseídos en el extranjero, cuando la Administración disponga de elementos que le permitan solicitar la cooperación de otros Estados miembros para la correcta liquidación del impuesto. Así ocurre en el presente caso, en el que, a pesar de la presentación extemporánea de la declaración, puede solicitarse asistencia internacional para comprobar el contenido de la misma.

### 3. Declaración inicial incompleta, inexacta o con datos falsos, pero corregida de forma voluntaria fuera de plazo, sin requerimiento previo de las autoridades tributarias

— El artículo 198.2 de la Ley General Tributaria es aplicable en este caso, ya que se trata de la presentación extemporánea de una declaración correcta. La multa es de 100 EUR.

— El Modelo 720 establece 100 EUR por dato, con un mínimo de 1.500 EUR. Dicho importe mínimo es 15 veces superior al previsto en el artículo 198.2 de la Ley General Tributaria, aunque no exista ocultación que justifique sanciones más elevadas.

<sup>22</sup> Véase el asunto C-157/08, Passenheim-van Schoot, apartados 74 y 75.

#### 4. Cumplimentación incompleta, inexacta o con datos falsos de la declaración

— El artículo 199.1 de la Ley General Tributaria considera una infracción la presentación incompleta, inexacta o con datos falsos. La multa impuesta en el artículo 199.2 de la Ley General Tributaria es de 150 EUR.

En este caso, la Administración española considera aplicable el artículo 199.5 de la Ley General Tributaria. Sin embargo, esta última disposición se refiere a requerimientos individualizados (no es el caso del Modelo 720, que impone una obligación general de presentar un formulario de declaración) o a declaraciones exigidas de conformidad con los artículos 93 y 94 de la Ley General Tributaria. Sin embargo, el Modelo 720 no se basa en estas últimas disposiciones, sino en la disposición adicional 18 de la Ley General Tributaria. Así, las infracciones al Modelo 720 no son equivalentes a las descritas en el artículo 199.5, sino a aquellas que figuran en el artículo 199.2.

— El Modelo 720 establece 5.000 EUR por dato, con un mínimo de 10.000 EUR. Esta sanción es 66,66 veces superior a la multa impuesta con arreglo al artículo 199.2 de la Ley General Tributaria.

De nuevo, la declaración presentada ofrece datos que permiten el recurso a instrumentos de cooperación administrativa de la UE o del EEE, por lo que no se justifica la imposición de unas sanciones más elevadas.

#### c.2) Bienes y derechos situados en el extranjero, no declarados o declarados fuera de plazo, asimilados a ganancias patrimoniales no justificadas y sujetos a imposición sin plazo de prescripción alguno

La Comisión se ve obligada a rechazar los argumentos a favor de la inexistencia de prescripción prevista en el régimen del Modelo 720 en relación con los bienes y derechos no declarados o declarados fuera de plazo y basada en el hecho de que la única forma de disponer de información sobre los bienes y derechos poseídos en el extranjero es obtenerla del contribuyente a través del Modelo 720. Ya se ha abordado la cuestión de las diversas fuentes de información a disposición de la Administración tributaria.

Por otro lado, si bien el TJUE<sup>23</sup> acepta una norma según la cual «*se aplica un plazo más largo en el caso de los bienes poseídos en otro Estado miembro*», no puede deducirse de dicha afirmación la aceptación de la inexistencia de prescripción. Un «plazo más largo» no puede interpretarse en el sentido de la inexistencia de dicho plazo, o en el sentido de un plazo suficientemente largo como para atenuar las consecuencias del paso del tiempo.

Por lo que respecta a los supuestos en los que no se aplica prescripción alguna, como el genocidio y otros delitos penales similares, o el terrorismo, se trata de hechos jurídicos que implican las formas más graves de violación de los derechos humanos, que no se dan en los casos de fraude, elusión o evasión fiscales; en el caso alegado de las relaciones paterno-filiales, los expertos aluden al contenido vital de dichas relaciones, que no puede encontrarse en las relaciones entre la Administra-

<sup>23</sup> Véase el asunto C-157/08, Passenheim-van Schoot, apartado 86.

ción tributaria y los contribuyentes. Cabe añadir que la deuda concreta en concepto de pensiones alimenticias de los progenitores sí que prescribe, tal como se contempla en el artículo 1966 del Código Civil español.

### c.3) Importe de la multa pecuniaria proporcional

La Comisión opina que la multa pecuniaria proporcional del 150 % vinculada a la no declaración de los bienes y derechos poseídos en el extranjero es desproporcionada y muy superior al importe de los recargos aplicados en el caso general de presentación extemporánea de una declaración fiscal. El hecho de que dichos recargos no constituyan multas carece de pertinencia. En cualquier caso, siempre es posible comparar las consecuencias jurídicas derivadas de un hecho equivalente, es decir, la presentación extemporánea de la declaración fiscal.

En caso de presentación extemporánea de la declaración fiscal, dichas consecuencias son el retraso en el pago de los impuestos; por lo que respecta al Modelo 720, la multa se aplica en caso de presentación extemporánea de una declaración formal. El comportamiento básico es el mismo en ambos casos: el cumplimiento extemporáneo; el hecho de que el objeto de la obligación difiera (pago de un impuesto en el primer caso y obligación de información en el caso del Modelo 720) exige medir el tipo de reacción jurídica y su proporcionalidad. En el caso general, la obligación material de pagar un impuesto, no se imponen sanciones sino recargos de hasta un 20 %; en el caso del Modelo 720, aunque sea una mera obligación formal, se imponen sanciones por un importe de hasta el 150 % de la deuda tributaria. Estas diferencias demuestran el carácter desproporcionado del régimen jurídico objeto de análisis. La multa es tanto más desproporcionada cuanto que se observa que, en el primer caso, el hecho jurídico es el cumplimiento extemporáneo de una obligación material de pago de un impuesto, mientras que, en el segundo, es el cumplimiento extemporáneo de una mera obligación formal de declaración de la existencia de bienes y derechos poseídos en el extranjero, sin una obligación de pago de un impuesto.

Esta desproporción resultante tampoco puede justificarse por la incapacidad de la Administración tributaria de ejercer su soberanía fiscal fuera del territorio nacional, por las razones ya expuestas en relación con el actual marco jurídico para la obtención de información de otras Administraciones tributarias de la UE o del EEE.

Por último, no puede admitirse que, a efectos de apreciación de la proporcionalidad de la reacción jurídica en el marco del régimen del Modelo 720, no sea posible agregar la deuda tributaria, los intereses devengados y la sanción impuesta, alegando que se trata de tres conceptos de naturaleza diferente que persiguen objetivos distintos: el pago de un impuesto, la indemnización por el impago en el momento fijado y la imposición de sanciones, respectivamente. Una vez más, la Comisión considera que el carácter desproporcionado del régimen se deriva del mero hecho de vincular la no presentación de una declaración formal —y no el impago de impuestos— con una suma de cuota, intereses y sanciones que puede ser superior al valor de los bienes afectados.

Llegados a este punto, la Comisión considera pertinente describir el funcionamiento de las sanciones en este caso particular, cuando existe un riesgo de perjuicio a la Hacienda Pública a causa de la no presentación de información sobre los bienes y

derechos mantenidos en el extranjero. En dicho caso, se presume que tales bienes y derechos no notificados corresponden a ganancias patrimoniales no justificadas. Así pues, el régimen considera que el contribuyente no ha pagado impuestos. En este contexto jurídico, es preciso establecer la comparación con el caso de impago de impuestos en un contexto puramente nacional.

Con arreglo al artículo 191 de la Ley General Tributaria, constituye infracción el dejar de ingresar dentro del plazo establecido la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo. La multa asciende al 50 % de la cuantía no ingresada. En caso de que la deuda tributaria sea superior a 3.000 EUR y de que exista ocultación, o cuando se haya utilizado falsa documentación o se haya falseado la contabilidad, la multa se incrementa hasta 25 puntos porcentuales en el caso de infracciones reiteradas, y otros 25 puntos porcentuales en el caso de perjuicio para la Hacienda Pública. El importe máximo es del 100 %. Este porcentaje se incrementa en caso de utilización de medios fraudulentos hasta un 150 %.

En el régimen del Modelo 720, la infracción existe cuando el contribuyente no cumple en el plazo establecido la declaración en que se hacen constar los bienes y derechos mantenidos en el extranjero. Existe una presunción de ganancias patrimoniales no justificadas por un importe equivalente al valor de los activos. Se supone que dicho importe debería haberse incluido en el impuesto sobre la renta o en la declaración del impuesto sobre sociedades. La multa representa el 150 % de la deuda tributaria correspondiente. Así, se impone una multa similar a la existente en caso de utilización de medios fraudulentos en una situación interna. Como consecuencia de ello, la inversión en el extranjero se asimila a una inversión por medios fraudulentos en todos los casos aunque se haya realizado en el ejercicio de las libertades fundamentales del Tratado de la UE.

Este caso ilustra con claridad el carácter desproporcionado del régimen. El retraso en la obligación de cumplimentar una declaración formal da lugar a una presunción de no declaración de la renta y de impago del impuesto correspondiente. Lo anterior se aplica aun cuando no existe ocultación. La normativa española prevé asimismo el caso general de ganancias patrimoniales no justificadas cuando la propiedad de los bienes y derechos poseídos en España no se corresponde con la renta declarada. En este último caso, la multa es del 50 % y puede aumentar hasta el 100 %, es decir, un porcentaje muy inferior para un caso similar. Además, en el caso del Modelo 720, no existe ocultación sino un mero retraso en la cumplimentación de la declaración.

En resumen, la Comisión concluye que las medidas analizadas restringen las libertades fundamentales consagradas en el TFUE. Aunque estas restricciones podrían estar justificadas por la necesidad de prevenir el fraude, el abuso y la evasión fiscales o de garantizar la eficacia de los controles fiscales, existen pruebas de que, tal como han sido concebidas y aplicadas, incumplen el principio de proporcionalidad. La Comisión no cuestiona que pueda ser conveniente facilitar a la Administración tributaria información pertinente con vistas a la liquidación de los impuestos derivados de los bienes y derechos poseídos en el extranjero, pero considera que su aplicación general va más allá de lo necesario para alcanzar tal objetivo. La Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa entre las autoridades competentes de los Estados miembros *«puede ser invocada por un Estado miembro con el fin de controlar si se han efectuado pagos en otro Estado miembro, o bien de conseguir cualquier otra información útil cuando la introducción correcta del impuesto sobre*

la renta deba tener en cuenta dichos pagos e informaciones<sup>24</sup>». El hecho de que, de forma transitoria, los instrumentos en vigor puedan no tener efecto sobre los Estados miembros que practican el secreto bancario ya ha sido rechazada por el Tribunal como justificación válida: «*Por consiguiente, la imposibilidad de solicitar una colaboración de esta índole no puede justificar la no aplicación de una ventaja fiscal a los rendimientos obtenidos en tales Estados*<sup>25</sup>». En este contexto, la Comisión considera que resulta desproporcionado e injustificado establecer sanciones más elevadas en caso de no presentación de información sobre los bienes y derechos poseídos en el extranjero que en caso de incumplimiento de obligaciones formales similares de carácter interno.

También puede recurrirse a la jurisprudencia a la hora de argumentar sobre la desproporción de dicho régimen sancionador, que impone la obligación de tributar únicamente cuando el contribuyente no informa sobre los bienes y derechos que posee en el extranjero. Es decir, el hecho de no comunicar la existencia de bienes y derechos situados en el extranjero se equipara a la evasión o elusión de impuestos por el contribuyente. En efecto, el régimen del Modelo 720 no ha sido concebido de forma específica para afrontar únicamente los casos de elusión o evasión fiscales. Tal como ya declaró el TJUE<sup>26</sup>: «*dicha disposición no tiene por objeto específico denegar la aplicación de una ventaja fiscal a los montajes puramente artificiales cuya finalidad sea eludir la normativa tributaria sueca, sino que se refiere de manera general a cualquier situación en la que, por el motivo que sea, la transmisión a muy bajo precio se realice a favor de una sociedad constituida con arreglo a la legislación de otro Estado miembro en la cual participa el cedente o de una filial de dicha sociedad en el Reino de Suecia. [...] Sin embargo, una presunción general de evasión o de fraude fiscales no puede basarse en el hecho de que la sociedad cesionaria o su matriz esté establecida en otro Estado miembro ni tampoco justificar una medida fiscal que menoscabe el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado*». A los presentes fines, ha de tenerse en cuenta que el régimen sancionador del Modelo 720 se aplica con independencia de que el contribuyente cumpla con su obligación de pagar los impuestos sobre la renta obtenida de los bienes y derechos que posee en el extranjero, y por el mero hecho de no presentar la información a su debido tiempo, como si de la posesión de bienes y derechos fuera del territorio español se dedujera en general la existencia de fraude o evasión fiscales. Este contexto jurídico se ve agravado por el hecho de que las sanciones son incluso mayores que las impuestas en un contexto nacional cuando el sujeto pasivo incurre realmente en fraude fiscal; por lo que respecta a la multa del 150 % sobre las ganancias patrimoniales no justificadas asociadas a la comunicación extemporánea de los bienes y derechos poseídos en el extranjero, dicha sanción es equivalente a la impuesta en caso de fraude dentro del país cometido a través de medios fraudulentos.

## VI. CONCLUSIONES

La Comisión Europea considera que la normativa española infringe la libre circulación de personas (artículo 21 del TFUE), la libre circulación de trabajadores

<sup>24</sup> Véase el asunto C-334/02 *Comisión/Francia*, apartado 31.

<sup>25</sup> Véase el asunto C-334/02 *Comisión/Francia*, apartado 32.

<sup>26</sup> Véase el asunto C-436/00 X e Y, apartados 61 y 62.

(artículo 45 del TFUE y artículo 28 del Acuerdo EEE), la libertad de establecimiento (artículo 49 del TFUE y artículo 31 del Acuerdo sobre el EEE), la libre prestación de servicios (artículo 56 del TFUE y artículo 36 del Acuerdo sobre el EEE) y la libre circulación de capitales (artículo 63 del TFUE y artículo 40 del Acuerdo sobre el EEE), en la medida en que establece un régimen de declaración fiscal en el marco del Modelo 720 que parece discriminatorio y desproporcionado a la luz de la jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia, y, en particular al imponer:

- multas pecuniarias fijas por incumplimiento de las obligaciones de información del Modelo 720 en lo que se refiere a los bienes y derechos poseídos en el extranjero o por la presentación extemporánea de este último superiores a las establecidas en el régimen general para infracciones similares reguladas en la Ley General Tributaria;
- la tributación de las ganancias patrimoniales no justificadas como consecuencia de la falta de información en el Modelo 720 sobre los bienes y derechos poseídos en el extranjero o de la mera presentación extemporánea de la información que figura en el Modelo 720 sobre dichos bienes y derechos, junto con la negación de la prueba de que la propiedad de los activos se mantiene desde un determinado ejercicio fiscal que ha prescrito; y
- una multa pecuniaria proporcional sobre las ganancias patrimoniales no justificadas asociadas a los bienes y derechos que no se comuniquen en el Modelo 720 o se comuniquen en el marco de una presentación extemporánea del Modelo 720.

**POR TODO LO CUAL  
LA COMISIÓN EUROPEA,**

después de haber ofrecido al Reino de España la posibilidad de presentar sus observaciones, por carta de emplazamiento de 20 de noviembre de 2015 [SG(2015) D/13435], C(2015) 7995] y teniendo en cuenta la respuesta del Gobierno español de 29 de febrero [ref. Ares (2016)/1098642],

**EMITE EL SIGUIENTE DICTAMEN MOTIVADO**

de conformidad con lo dispuesto en el artículo 258, párrafo primero, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea:

- al establecer multas pecuniarias fijas por incumplimiento de las obligaciones de información en virtud del Modelo 720 en lo que se refiere a los bienes y derechos poseídos en el extranjero o por la presentación extemporánea de este último superiores a las impuestas en el régimen general para infracciones similares reguladas en la Ley General Tributaria y que son desproporcionadas;
- al establecer la tributación de las ganancias patrimoniales no justificadas como consecuencia de la falta de información en el Modelo 720 sobre los bienes y derechos poseídos en el extranjero o de la mera presentación extemporánea de la información del Modelo 720 sobre dichos bienes y derechos junto con la negación de la prueba de que la propiedad de los activos se mantiene desde un ejercicio fiscal que ha prescrito; y

- al establecer una multa pecuniaria proporcional sobre las ganancias patrimoniales no justificadas asociadas a los bienes y derechos que no se comuniquen en el Modelo 720 o se comuniquen en el marco de una presentación extemporánea del Modelo 720 que es desproporcionada,

**el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21, 45, 49, 56 y 63 del TFUE y los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el EEE.**

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 258, párrafo primero, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, la Comisión invita al Reino de España a que adopte las medidas requeridas para ajustarse al presente dictamen motivado en un plazo de dos meses a partir de la recepción del mismo.

Hecho en Bruselas, el 15.2.2017

Por la Comisión  
Pierre MOSCOVICI  
Miembro de la Comisión



# ÍNDICE

	Pág.
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>9</b>

## CAPÍTULO I

### AMNISTÍA FISCAL Y MODELO 720

1. LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL .....	11
1.1. Las amnistías fiscales .....	11
1.2. Fuentes .....	14
1.3. Naturaleza .....	15
1.4. Características .....	20
2. LA DECLARACIÓN DE BIENES Y DERECHOS EN EL EX- TRANJERO .....	27
2.1. Fuentes .....	27
2.2. Contenido .....	31

## CAPÍTULO II

### ANÁLISIS CRÍTICO DE LA GANANCIA PATRIMONIAL NO JUSTIFICADA PREVISTA EN EL ART. 39.2 DE LA LIRPF Y EN EL ART. 121.6 LIS

1. RASGOS CARACTERÍSTICOS DE LAS GANANCIAS PATRIMO- NIALES NO JUSTIFICADAS .....	39
1.1. Las ganancias patrimoniales como técnica presuntiva a disposi- ción de la Administración que actúa como cláusula de cierre del sistema .....	39

	Pág.
1.2. Las ganancias de patrimonio no justificadas como una clase más de renta .....	42
1.3. Conclusión: la relevancia de la prueba del origen en el tiempo de las rentas, así como de su naturaleza.....	43
2. ESPECIALIDADES QUE PRESENTA EL SUPUESTO REGULADO EN LOS ARTS. 39.2 LIRPF Y 134.6 TRLIS.....	44
2.1. El imposible funcionamiento del mecanismo presuntivo .....	44
2.2. Naturaleza punitiva de la imputación de la ganancia al periodo descubierto más antiguo de entre los no prescritos.....	46
2.3. El carácter restringido de las pruebas que permiten eludir la aplicación del art. 39.2 LIRPF. En particular, la referencia a las «rentas declaradas» .....	47
3. EN TORNO A LA IMPRESCRIPTIBILIDAD DE LAS RENTAS RELACIONADAS CON BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO QUE NO SE DECLARARON MEDIANTE EL MODELO 720 .....	51
3.1. El carácter excepcional y atípico de las obligaciones tributarias que no prescriben .....	51
3.2. La declaración de rentas, bienes o derechos, o su descubrimiento, no tiene carácter constitutivo y no permite sustentar su imprescriptibilidad .....	56
4. INFRACCIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE SEGURIDAD JURÍDICA E IGUALDAD .....	58
5. INFRACCIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA...	59
6. LA APLICACIÓN EN EL TIEMPO DE LOS ARTS. 39.2 LIRPF Y 121.6 LIS.....	64

### CAPÍTULO III

#### **ARGUMENTOS QUE PERMITEN SOSTENER LA VIABILIDAD DE REGULARIZAR MEDIANTE EL MECANISMO DEL ART. 27 LGT AUN CUANDO NO SE HUBIERA PRESENTADO EL MODELO 720**

1. SENTIDO Y FINALIDAD DEL ART. 27 LGT.....	69
2. COMPATIBILIDAD DE LA DTE CON LA VÍA DEL ART. 27 LGT.	73
3. LA AUSENCIA DE DECLARACIÓN CONSTITUYE EL AUTÉNTICO CATALIZADOR DE LA REGLA DEL ART. 39.2 LIRPF.....	77
4. LA EXIGENCIA DE LOS RECARGOS DEL ART. 27 LGT POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PUEDE CONSTITUIR UN ACTO PROPIO AL CUAL QUEDA SUJETA .....	84
5. POR CONTRASTE, LAS REGULACIONES QUE RIGEN EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DE BIZKAIA Y GIPUZKOA.....	87
6. LA VALIDEZ DE LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA EXTEMPORÁNEA ES INCUESTIONABLE A EFECTOS DE ELIMI-	

	Pág.
NAR CUALQUIER TIPO DE RESPONSABILIDAD POR INFRACCIÓN O DELITO.....	88
7. UNA REFERENCIA A LA CONSULTA DE LA DGT DE 5 DE JUNIO DE 2017 .....	89

**CAPÍTULO IV**

**ANÁLISIS CRÍTICO DEL RÉGIMEN SANCIONADOR**

1. INFRACCIONES MUY GRAVES POR NO CUMPLIMENTAR O NO CUMPLIMENTAR ADECUADAMENTE EL MODELO 720 ....	94
1.1. Elemento objetivo de la infracción .....	95
1.2. Elemento subjetivo de la infracción.....	100
2. LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA MUY GRAVE QUE SE COMETE AL IDENTIFICARSE LA GANANCIA PATRIMONIAL NO JUSTIFICADA.....	110
2.1. El elemento objetivo .....	110
2.2. Dificultad para aceptar que sobre la base de una presunción se pueda exigir una sanción.....	114
2.3. Elemento subjetivo.....	115
2.4. Crítica a la sanción prevista .....	120
2.5. Vigencia de la prohibición de retroactividad de la ley penal más favorable.....	123
2.6. Recapitulación.....	126

**CAPÍTULO V**

**EL DICTAMEN MOTIVADO DE LA COMISIÓN EUROPEA**

1. CUESTIÓN PREVIA: ¿SE HA OCULTADO A LOS CONTRIBUYENTES ESTE DICTAMEN MOTIVADO? .....	127
2. LA CARTA DE EMPLAZAMIENTO.....	128
3. CONTENIDO DEL DICTAMEN MOTIVADO.....	134
3.1. Planteamiento.....	134
3.2. Comparabilidad de la situación en la que se hallan los contribuyentes que invierten en España y los que lo hacen fuera .....	136
3.3. Complejidad y onerosidad del cumplimiento de la obligación de informar.....	137
3.4. España cuenta hoy con instrumentos jurídicos suficientes para obtener la información tributaria que pretende extraer con el Modelo 720 .....	140
3.5. La anomalía jurídica que supone la imprescriptibilidad.....	143
3.6. La desproporción del régimen sancionador y la ausencia de ocultación.....	145
3.7. En torno al principio de proporcionalidad .....	152
4. CONCLUSIONES .....	156

	<u>Pág.</u>
5. POSIBLES REPERCUSIONES .....	158
5.1. Suspensión de los procedimientos administrativos tributarios en curso .....	158
5.2. Solicitud de devolución de ingresos tributarios indebidos por los ingresos efectuados siguiendo el criterio mantenido por la Agencia Tributaria.....	159
5.3. Indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador.....	159
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>165</b>
<b>ANEXO. DICTAMEN MOTIVADO DIRIGIDO AL REINO DE ESPAÑA EN VIRTUD DEL ARTÍCULO 258 DEL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA EN RELACIÓN CON LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN RESPECTO DE LOS BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO («MODELO 720»)</b> .....	<b>169</b>