



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**LA NORMATIVA SOBRE DECLARACION DE
BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO: SUS
DESPROPORCIONADAS SANCIONES**

Autor: José María Ramos Campos

4º E-1

Derecho Fiscal

Tutor: Eva María Gil Cruz

Madrid
Abril, 2020

Índice:

| | |
|---|-----------|
| I. <u>INTRODUCCIÓN</u> | 5 |
| II. <u>DESARROLLO</u> | 8 |
| 1. EVOLUCIÓN DEL MODELO 720 Y SITUACIÓN ACTUAL | 10 |
| 2. LA PROBLEMÁTICA DE LA DECLARACIÓN DE BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO | 10 |
| 3. LOS DISTINTOS CONFLICTOS DE LA DECLARACIÓN DE BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO | 11 |
| 3.1.Conflicto con el principio proporcionalidad | 11 |
| 3.2.Conflictos con los principios constitucionales | 12 |
| 3.3.Conflictos con la Constitución Española | 14 |
| 3.4.Conflictos con el Derecho de la Unión Europea | 15 |
| 4. PROPORCIONALIDAD: COMPARACION DEL MODELO 720 CON EL RESTO DE LAS DECLARACIONES INFORMATIVAS | 16 |
| 5. OTROS SUPUESTOS CON ESPECIAL TRASCENDENCIA | 35 |
| 5.1.La culpabilidad | 36 |
| 5.2.El régimen de prescripción. La Sentencia del TJUE 11/6/2009 C-157/08 | 38 |
| 5.3.Ganancias justificadas | 40 |
| 5.4.Las herencias | 41 |
| 6. LA INEFICACIA DEL MODELO 720 | 43 |
| 7. POSIBLE SOLUCIÓN | 45 |
| III. <u>CONCLUSIONES</u> | 47 |
| IV. <u>FUENTES DE INVESTIGACIÓN</u> | 48 |

Listado de abreviaturas

| | |
|-------|---|
| AEAT | Agencia Estatal de Administración Tributaria |
| CE | Constitución Española |
| CRS | Intercambio Automático Fiscal |
| EEE | Espacio Económico Europeo |
| IRPF | Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas |
| LGT | Ley General Tributaria |
| LIRPF | Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas |
| TEAC | Tribunal Económico Administrativo Central |
| TEAR | Tribunal Económico Administrativo Regional |
| TFG | Trabajo de Fin de Grado |
| TJUE | Tribunal de Justicia de la Unión Europea |
| TSJ | Tribunal Superior de Justicia |
| UE | Unión Europea |

I. INTRODUCCIÓN

En este Trabajo de Fin de Grado, se analiza la declaración informativa a través del formulario 720, que obliga al residente fiscal en España a poner de manifiesto los bienes y derechos que posea en el extranjero. Y ello desde el origen y creación de esta obligación tributaria, hasta sus consecuencias y sanciones, tanto a nivel nacional como a nivel internacional. Con este fin se empleará la doctrina y jurisprudencia española y europea sobre esta materia, así como distintas resoluciones y Sentencias.

El Modelo 720, nace motivado por la insuficiencia de medios técnicos para conocer los bienes y derechos de los contribuyentes situados en el extranjero, con el fin de combatir el fraude fiscal mediante una declaración informativa a la AEAT. Lo que propició esta medida fue la necesidad de inventariar los bienes de los contribuyentes residentes en España y obligados a tributar en nuestro país y que, de forma generalizada, eludían sus obligaciones en impuestos como IRPF e IP.

Para cumplir con esta obligación, los destinatarios solo estarían obligados a realizar una declaración informativa en la que relacionarían los bienes y derechos situados en el extranjero a fecha del 31 de diciembre de 2012, y realizar nuevas declaraciones anuales en supuestos determinados en la Ley, en los que se disminuyera o aumentasen dichos bienes de forma anual.

La del Modelo 720 es una normativa que entró en vigor mediante la orden HAP/72/2013, ésta se complementa con la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, que se refiere a la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Dichos bienes y derechos se dividen en tres bloques y están recogidos en el Real Decreto 1065/2007, *“por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de*

*las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos*¹, en sus artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis.

Se trata de una declaración que conlleva una obligación implícita de informar, acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero e informar sobre bienes inmuebles y derechos situados en el extranjero cuyo importe sea superior a 50.000€, debiéndose presentar la declaración de nuevo cuando su valor incremente 20.000€ o más. Los obligados a realizar la declaración vienen detallados en el artículo 2 de la Ley 7/2012.

La razón principal por la que se ha escogido dicho tema para la realización del TFG son las sanciones desorbitadas que supone la no presentación de la declaración y el conflicto jurídico que se ha originado en el ámbito nacional y del derecho de la UE. En primer lugar, debido a la sanción mínima, que impone la AEAT por incumplir con la obligación de informar. Como se ha mencionado anteriormente, la obligación de informar recae sobre tres bloques de bienes y la falta de declaración de cada uno de los bloques supone una sanción de 10.000€, por lo que, si se incumple la declaración de los tres, la sanción mínima ascendería a 30.000€.

A su vez, si se omite o declara de forma incompleta, inexacta o falsa, la sanción equivaldría a 5.000€ por cada dato o conjunto de datos que formen cada bloque.

Si no se declara un bien cuando corresponde, además imputarlo en la cuota del IRPF del último año no prescrito (salvo que se demuestre lo contrario), es considerado una ganancia no justificada, y se le impondrá una sanción del 150% sobre la cuota íntegra.

Pero si cumples con la obligación de informar, pero lo haces fuera de plazo, la sanción en el caso de los bloques de bienes en vez de ser de 10.000€ será de 1.500€. Y la sanción por cada dato o conjunto de datos pasara a ser de 100€ en vez 5.000€.

¹ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE 5 de septiembre de 2007)

Dicho así puede parecer confuso, por eso vamos a poner un ejemplo hipotético, un caso común y perfectamente posible. Un ceutí medio que tiene una segunda vivienda en marruecos con un valor de 60.000€, que utiliza y disfruta los fines de semana y de vacaciones para ir con su familia. Pues bien, si este ceutí no hubiese declarado la casa por ignorancia de la norma, y le descubren, suponiendo que no ha declarado un bloque y cinco datos. La sanción correspondería a:

- Disposición Adicional 18ª→35.000€

- Disposición Adicional 1ª→ 90.000€

TOTAL: 125.000€

- Además de tener que imputarse 16.200€ en el ejercicio del año anterior por no declararlo.

Esto resulta excesivo para una persona, sin intención de defraudar, es decir, por no pagar 2.640€ que es lo que tendría que haber pagado suponiendo que el contribuyente reside en Ceuta desde hace más de tres años y que cuenta con 1/3 de patrimonio en la ciudad con un resultado de la declaración común como pueden ser 5.600€ y sumándole el tipo marginal del 45% además de la bonificación por residir en Ceuta. Este contribuyente estará obligado por ley a desembolsar 141.200€ por no saber que tenía que presentar el modelo 720 y en cuyo caso solo hubiese tenido que pagar 2.640€. Algunos pueden calificar esta sanción de desorbitada ya que supone un 5.348,48% más de lo que debería haber pagado en caso de presentar el modelo 720.

Resulta desmesurado si lo comparas con otras obligaciones de informar, como la del Modelo 347 que sirve para informar de las operaciones con terceros que hayan superado los 3.005,06€ durante el ejercicio anterior y las sanciones son de 20€ o 10€ por dato, dependiendo del caso. Penalizan un mismo hecho solo que las del Modelo 720 son sensiblemente mayores.

Por eso en el presente trabajo se tratará de argumentar por qué el Modelo 720 resulta no solo abusivo, sino también contrario a la Constitución Española y al Derecho Europeo.

II. DESARROLLO

1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL MODELO 720 Y SITUACIÓN ACTUAL

A nivel nacional, la declaración de bienes y derechos en el extranjero entra en vigor en 2013 con la orden HAP/72/2013 para combatir el fraude fiscal. Lo que comenzó siendo una medida innovadora que pretendía acabar con todos los grandes casos de corrupción en el país en poco tiempo, acabaría siendo rechazada por la opinión pública y los expertos jurídicos. En los primeros años fueron sancionados miles de contribuyentes que ocultaban sus posesiones en el extranjero sin ánimo de declararlas, o bien que desconocían la norma, pero empleando una técnica que provocaba indefensión en algunos casos y que no tuvo en cuenta la legislación de ámbito superior.

Pero esto empieza a cambiar con uno de los procedimientos más conocidos. Se trata de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 0/00529/2016/00/00 de 14 de febrero de 2019. En este caso, un sujeto presentó el Modelo 720 correspondiente al ejercicio de 2012 el 28 de julio de 2014 por un importe de 340.255,93€. Tras una posterior investigación, se le sanciona por incumplir el art. 39.2 LIRPF y de acuerdo con la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012 con un 150% sobre la cuota del IRPF del bien no declarado. El citado contribuyente la recurre TEAC que anula la sanción por considerar que no existía intención de defraudar. Este caso arrojó un poco de luz, ya que se trató de la primera resolución anulada el TEAC.

Otro caso trascendental fue la Resolución del Tribunal Económico Regional de Castilla y León que también cobró gran importancia, ya que va a ser una pieza clave para la llevar al Reino de España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En este caso, el sujeto en cuestión realizó la declaración informativa de bienes situados en el extranjero del año 2013, en la que se informaba de una cuenta en Italia con un importe de 98.168€. El problema surgió cuando la AEAT comprobó que en el año 2012 la cuenta corriente contaba con un importe de 52.000€ aproximadamente. Como se ha mencionado anteriormente, a partir de 50.000€ hay que declarar por lo tanto se le sanciona con 52.417€ por lo no declarado, más intereses. Este posteriormente, alega que eran donaciones de su

padre y que ya habían tributado, lo que no fue suficiente, ya que esto tuvo en lugar en 2015, cuando la investigación ya se había iniciado. Finalmente, el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León anuló las sanciones porque la Fiscalía no había presentado la documentación necesaria.

Y añadir que distintos Tribunales Económico Administrativos Regional de Valencia también van a resolver, anulando expedientes por falta de culpabilidad de los acusados en sus dos resoluciones dictadas el 29/9/2017.

Mientras tanto a nivel europeo, en 2013, el abogado Alejandro del Campo Zafra de *DMS consulting* denunció, la normativa ante la Comisión Europea, al considerar que las multas eran desproporcionadas y contrarías al Derecho Europeo

En noviembre de 2015, la Comisión inició un procedimiento de infracción contra España (Procedimiento de infracción nº 2014/4330). Finalmente, la citada Comisión emitió un Dictamen motivado en febrero de 2017.

Ante la evasiva de España del cumplimiento del Dictamen, la Comisión Europea decidió llevar el caso ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el 6 de junio de 2019. Alegando contra el Reino de España en el Asunto C-788/19 lo siguiente:

- “— *incumplir las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21, 45, 56 y 63 del TFUE y los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el EEE.*
- ***al establecer consecuencias del incumplimiento de la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de la presentación extemporánea del «Modelo720», que conllevan la calificación de dichos activos como ganancias patrimoniales no justificadas que no prescriben;***
 - *al imponer automáticamente una multa pecuniaria fija del 150 % aplicable en caso de incumplimiento con la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de presentación extemporánea del «Modelo 720»;*
 - ***al aplicar multas pecuniarias fijas por incumplimiento de la obligación de información respecto de los bienes y derechos en el extranjero o por presentación***

*extemporánea del «Modelo 720», cuyo nivel es superior a aquello de las sanciones previstas por el régimen general para infracciones similares”.*²

En este momento el asunto está pendiente de ser resuelto por el TJUE, pero a nivel nacional sigue generando controversias y ocupando las portadas de los periódicos.

Algunas de las posibles consecuencias que deberían tener lugar desde el inicio de este procedimiento deberían ser, entre otras, las siguientes

- La letra c) de apartado 1 del artículo 22 (suspensión del plazo máximo para resolver) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas dicta que *“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”*³ por lo tanto se deberían suspender los procedimientos que tuviesen por objeto el Modelo 720, hasta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se manifestase al respecto. También de acuerdo con el experto Alejandro del Campo Zafra, abogado que jugó un importante papel en el procedimiento del Modelo 720 contra España ante el TJUE, las Sentencias de este tribunal suelen tener efectos retroactivos, ex tunc, es decir que afectaría a todos los casos desde que la normativa entró en vigor. Esto podría suponer un enorme coste para el Estado español.

2. LA PROBLEMÁTICA PRINCIPAL DE LA DECLARACION DE BIENES EN EL EXTRANJERO

Los mayores problemas de la declaración de bienes en el extranjero, aunque no los únicos, residen en:

² Recurso de la Comisión Europea, de 23 de octubre de 2019, Asunto c-788/19 [Versión electrónica-base de datos eur-leux.europa.eu]. FJ: Comisión Europea /Reino de España.

³ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE 2 de octubre 2015)

- Las sanciones desproporcionadas, denunciadas hasta por la Unión Europea. Hay dos tipos de sanciones en estos casos:

a. La sanción que se impone de acuerdo con la Disposición Adicional 18ª LGT, donde el comportamiento punible es entregar el modelo 720 fuera de plazo en función de los bloques y datos o conjunto de datos que no se hayan declarado y que variará dependiendo de si ha habido requerimiento previo. Estas sanciones son mucho mayores que las impuestas por otras declaraciones informativas que penalizan actuaciones similares.

b. La sanción derivada del incumplimiento del artículo 39.2 LIRPF que obliga a imputarse en la declaración del año anterior los bienes no declarados, acompañada de la multa impuesta por la Disposición adicional 1ª del 150 por ciento sobre la cuota íntegra. La polémica reside en que ya se está sancionando el hecho de que no se declarara en el IRPF los bienes procedentes de rentas no justificadas y se estima que no resulta razonable aplicar una sanción del 150% por el hecho de la entrega fuera de plazo del modelo 720. Es decir, si no se han declarado las rentas procedentes de la compra de una finca en Milán se debería tener la misma sanción que si no se hubiese declarado para una finca en Madrid. Esto es, la sanción correspondiente por el incumplimiento del 39.2 no puede llegar al 150% del valor del inmueble.

- La indiferencia del Reino de España que no actuó en ningún momento, ante el expediente abierto por la Comisión Europea con motivo de esta.

3. LOS DISTINTOS CONFLICTOS DE LA DECLARACIÓN DE BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO.

Tras haber comprobado la problemática más relevante, se va a analizar como la declaración de bienes y derechos en el extranjero puede resultar polémica y llegar a vulnerar el principio de proporcionalidad y otros principios, desde la Constitución Española al mismo Derecho Europeo.

3.1. Conflicto con el principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad viene recogido en el artículo 39 de la Ley 39/2015 y está reconocido tanto por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea como por el Tribunal Constitucional de España, en las Sentencias 136/1999 y 175/1997.

Pero para comprenderlo mejor se va a recurrir al catedrático y jurista Eduardo García de Enterría, quien indicaba que el principio de proporcionalidad debía guiarse por los siguientes criterios:

- “a) La medida que se adopte ha de ser apta para alcanzar los fines que la justifican.*
- b) Ha de adoptarse de tal modo que se produzca la menor injerencia posible.*
- c) Y, además, ha de adoptarse mediante previo juicio de ponderación entre la carga coactiva de la pena y el fin perseguido desde la perspectiva del derecho fundamental y el bien jurídico que ha limitado su ejercicio”.*⁴

Basándose en estos criterios, se puede afirmar que la medida es apta para alcanzar el fin, pero no se puede afirmar que se produzca la menor injerencia posible. Las sanciones son desproporcionadas si se comparan con el resto de las sanciones por no informar dentro del Ordenamiento Jurídico español, como las del Modelo 347 mencionado anteriormente. Esto se verá en profundidad más adelante.

3.2. Conflictos con los principios constitucionales

a. Principio de capacidad económica

El principio de capacidad económica viene recogido en el artículo 31 CE. La disposición Adicional decimoctava de la LGT complementada con el artículo 39.2 LIRPF, regula y sanciona los bienes y derechos no declarados transformándolos en todos los casos, en ganancias no justificadas e impidiendo justificar su obtención. Esto origina una ficción jurídica que atenta contra el mencionado principio.

b. Principio *non bis in idem*

⁴ Eduardo García de Enterría

Este principio se recoge en el artículo 25 CE y consiste en que un sujeto no puede ser sancionado dos veces por el mismo hecho. El Modelo 720 atenta contra este principio al hacerlo, primero por no declarar sancionando por bloque de objetos y datos y segundo sancionando con un 150% sobre la cuota del IRPF del bien no declarado, al convertirse en ganancia no justificada.

c. Principio de culpabilidad

Nace del principio de legalidad y seguridad jurídica y, según el mismo, de esta manera se tiene que probar un dolo o culpabilidad, a la hora de imponer una sanción. Aunque es cierto que se empiezan a ver casos como las resoluciones del TEAC 00/02711/2016/00/00 y 00/07174/2016/00/00 (que se analizará más adelante) y las del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, es cierto que esta normativa puede vulnerar dicho principio al no fundamentarse, como es necesario, el análisis y la motivación de la culpabilidad a la hora de imponer las sanciones.

d. Principio de tutela judicial efectiva

El artículo 39.2 LIRPF reza “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”.⁵

“En todo caso”⁶, los engloba todos, exceptuando lo contemplado en su segundo y último párrafo, al referirse a que el contribuyente acredite que la titularidad de los elementos aflorados se corresponde con rentas declaradas, o bien obtenidas en periodos que no tuviera la condición de contribuyente por el IRPF. Esto puede producir indefensión al no poder demostrarlo mediante prueba de contrario.

⁵ 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 (BOE 29 de noviembre de 2006)

⁶ Ley 35/2006 “cit.”

e. Principio de seguridad jurídica

La Constitución Española establece en su artículo 9.3 *“La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”*.⁷

La nueva normativa del 720 amplía su retroactividad a hechos ya prescritos como en el caso de M. M., al que se le sancionó con 439.000€ por tener desde hace más de 20 años unos 300.000€ ahorrados en Suiza y resulta inconstitucional poder sancionar delitos ya prescritos. Se trata de una clara vulneración de este principio tantas veces reconocido por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 197/1992 y por el derecho de la Unión Europea en Sentencias como la del asunto Mulder, 120/86.

f. Principio de presunción de inocencia

Una sanción debe tener fundamento en una actividad probatoria para que el órgano correspondiente pueda obtener un juicio razonable. Si no la sanción sería contraria al principio de presunción de inocencia que se recoge en el artículo 24.4 CE. Esta normativa causa indefensión en este aspecto y por lo tanto es contrario al Ordenamiento jurídico. Es más, el principio de presunción de inocencia no permite fundamentar la culpabilidad por exclusión, por lo que el Tribunal Supremo ha establecido que no es suficiente con que se incumpla alguno de los supuestos del artículo 179.2 LGT para imponer una sanción en relación con el Modelo 720.

3.3. Conflicto con la Constitución Española

En lo que respecta a la CE, hay que centrarse en sus artículos 31 y 33. El régimen de constitución del Derecho Tributario se basa en un carácter no confiscatorio que se extrae de estos artículos. Este carácter no confiscatorio se ve desvirtuado por las sanciones de la normativa del modelo 720, no solo desproporcionadas -como se va a ver más adelante- sino también, desorbitadas ya que los márgenes que manejan en algunos casos son del 150 por ciento. Es evidente que son excesivos llegando a superar

⁷ Constitución Española, 29 de diciembre de 1978 (BOE 29 de diciembre de 1978)

el valor del bien. Esta normativa tributaria se podría considerar confiscatoria, ya que para hacerle frente no solo hay que liquidar los bienes que se tienen en el extranjero, sino también disponer de parte del patrimonio propio del sujeto pasivo.

3.4. Conflictos con el Derecho de la Unión Europea

De acuerdo con el dictamen motivado emitido por la Comisión Europea nº 2014/4330, la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero es contraria a la legislación de la Unión Europea, como ya se ha mencionado, y a las disposiciones del Acuerdo del Espacio Económico Europeo.

Esta normativa que ampara el 720, resulta contraria a los artículos 21, 25, 49, 56, 63, 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y también contradice a los artículos 28, 31, 36, 40 de las disposiciones correspondientes al Acuerdo EEE. Dicho de otro modo, esto afectaría a la libertad de circulación de personas, la libertad de circulación de capitales, la libertad de prestación de servicios y la libertad de establecimiento.

En la práctica esto se traduciría a dificultades e inseguridades a la hora de actuar en el mercado único europeo. Esto afectaría desde empresas extranjeras, disuadiéndolas de invertir en España, hasta empresas nacionales, desmotivándolas para invertir fuera de ella. Pero no solo afecta a empresas, también a particulares, desde extranjeros residentes en España a españoles que tienen o quieren tener bienes y derechos dentro del espacio único europeo.

Sobre este tema se ha pronunciado el TEAC en su resolución 2711/2016, donde expone que la normativa española no vulnera al Derecho Europeo alegando:

- Con respecto al derecho de libertad de circulación de capitales:

Establece que de acuerdo con el art. 65 del TFUE pueden dar distintos tratamientos fiscales dependiendo de la situación. A la declaración de bienes y derechos en el extranjero es una de ellas, de acuerdo con el TEAC, porque se centra en un grupo

particular de contribuyentes con riesgo fiscal. Además, añade que las sanciones son mayores por la trascendencia del objeto.

- Con respecto al procedimiento de infracción iniciado por la Comisión Europea, alega que afecta a dos puntos de la normativa española:

“La proporcionalidad del régimen de la prescripción en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas en IRPF e Impuesto sobre Sociedades.

*La proporcionalidad de las sanciones correspondientes”.*⁸

Esto merece cierta reflexión, ya que los ciudadanos no pueden verse afectados por la carencia de medios técnicos de la Administración española, primero porque no es cierto que carezca de procedimientos para dar con los defraudadores fiscales en el extranjero ya que, forma parte de sistemas como el CRS, que lo que pretende es precisamente combatir este tipo de comportamientos. Pero, aunque sea cierto que no hay forma de combatir el fraude fiscal en el extranjero, si el Estado no es capaz de localizar a estos defraudadores, lo que no puede es pagar su incompetencia con los ciudadanos y establecer una presunción general que consista en considerar, que quien tenga bienes en el extranjero está defraudando. Sobre la proporcionalidad de las sanciones se indagará más adelante.

4. PROPORCIONALIDAD: COMPARACIÓN DEL MODELO 720 CON OTRAS DECLARACIONES INFORMATIVAS

En la Sentencia 249/2019, el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, aprecia culpabilidad para el recurrente sobre las bases de que, poseyendo los bienes que este tiene en el extranjero y mediante la prueba presuntiva de que el sujeto debería estar asesorado fiscalmente y por tanto informado de la normativa española, no puede alegar desconocimiento o falta de culpabilidad. Además, el sujeto también alega una cuestión prejudicial, ya que la Comisión Europea había abierto a España un expediente por sus

⁸ Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 0/02711/2016/00/00, de 3 de diciembre de 2019 [versión electrónica-base de datos Iberley.es]

sanciones desproporcionadas. El Tribunal explica, que no ve necesario tal cuestión prejudicial porque para 29 valores, una sanción de 5.800€ no se puede considerar desproporcionada. Con respecto a esto último, se procede a comparar la sanción, por presentar fuera de plazo el modelo 720 sin requerimiento previo, con el resto de las sanciones por presentar fuera de plazo y sin requerimiento previo de todas las declaraciones informativas reconocidas por la AEAT.

Veamos si es cierto:

| MODELOS | OBJETO | SANCIÓN | SANCIÓN EQUIVALENTE A 29 VALORES |
|---------|---|--|---|
| M038 | Relación de operaciones realizadas por entidades inscritas en Registros públicos | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M156 | Cotizaciones de afiliados y mutualidades a efectos de la deducción por maternidad | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M159 | Cotizaciones de afiliados y mutualidades a efectos de la deducción por maternidad | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M165 | certificaciones individuales emitidas a los socios o partícipes de entidades de nueva o reciente creación | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |

| | | | |
|------|---|--|---|
| M170 | Declaración anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M171 | Declaración anual de imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M179 | Cesión de uso de viviendas con fines turísticos | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M180 | Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M181 | Préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M182 | Donativos, donaciones y aportaciones recibidas | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ |

| | | | |
|------|---|--|---|
| | | | -Sanción=300€ |
| M184 | Entidades en régimen de atribución de rentas | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M185 | Órganos y entidades gestores de la Seguridad Social y Mutualidades | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M186 | Suministro de información relativa a nacimientos y defunciones | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M187 | Acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta de IRPF, IS e IRNR en relación con rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de transmisiones o reembolsos de esas acciones y participaciones y derechos de suscripción | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M188 | Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta. Rentas o rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M189 | Valores, seguros y renta | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ | -20€/dato x 29 valores=580€ |

| | | | |
|------|--|--|---|
| | | -La mitad sin requerimiento previo | -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M190 | Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M192 | Operaciones con Letras del Tesoro | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M193 | Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre determinados rendimientos del capital mobiliario. Retenciones e ingresos a cuenta del IS e IRNR (establecimientos permanentes) sobre determinadas rentas | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M194 | Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, IS e IRNR (establecimientos permanentes) sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas derivadas de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M195 | Declaración trimestral de cuentas u operaciones cuyos titulares no han facilitado el NIF a las Entidades de Crédito en el plazo establecido | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |

| | | | |
|------|--|--|---|
| M196 | Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M198 | Declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M199 | Declaración anual de identificación de las operaciones con cheques de las Entidades de Crédito | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M231 | Declaración de información país por país | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M232 | operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M233 | gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ |

| | | | |
|------|---|--|---|
| | | | -Sanción=300€ |
| M270 | retenciones e ingresos a cuenta del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M280 | retenciones e ingresos a cuenta del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M282 | ayudas recibidas en el marco del REF de Canarias y otras ayudas de Estado, derivadas de la aplicación del derecho de la Unión Europea | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M289 | cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M290 | cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M291 | Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Cuentas de no residentes sin establecimiento permanente | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ | -20€/dato x 29 valores=580€ |

| | | | |
|------|---|--|---|
| | | -La mitad sin requerimiento previo | -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M294 | Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Cuentas de no residentes sin establecimiento permanente | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M295 | Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Cuentas de no residentes sin establecimiento permanente | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M296 | Retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M345 | Planes, fondos de pensiones y sistemas alternativos. Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes individuales de Ahorro Sistemático, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia. Declaración anual partícipes y aportaciones. | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M347 | Subvenciones e indemnizaciones satisfechas por Entidades Públicas/privadas a agricultores o ganaderos | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |

| | | | |
|------|--|---|---|
| M349 | Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M390 | I.V.A. Declaración | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M611 | Pagos en metálico del impuesto que grava los documentos negociados por Entidades Colaboradoras. Declaración | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M616 | Pagos en metálico del impuesto que grava la emisión de documentos que lleven aparejada acción cambiaria o sean endosables a la orden | -20€/dato mín. 300€ y máx. 20.000€ -La mitad sin requerimiento previo | -20€/dato x 29 valores=580€ -Se le resta un 50% por no concurrir requerimiento previo=290€ -El mínimo son 300€ -Sanción=300€ |
| M720 | Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero | -10.000/bloque -5.000/dato -la imputación en el ejercicio del año anterior -150% de la cuota integra -sin previo requerimiento: <ul style="list-style-type: none"> • 1.500€/bloque • 100€/dato | 5.800€ |

Estos datos son solo un ejemplo, que trata de cuestionar al TSJ de Extremadura en su postura en cuanto a que la sanción por entregar fuera de plazo una declaración

informativa, sin requerimiento previo no es desproporcionada. Observando la tabla se puede ver como todas las declaraciones informativas tienen las mismas sanciones menos la sanción del Modelo 720, según la Administración española, porque no hay otra forma de combatir el fraude fiscal en el extranjero. Volvemos a reincidir en que no se puede discriminar un hecho porque se haya realizado en el extranjero y menos si pertenece a la Unión Europea, que lo que pretende es un mercado único y cuenta con el CRS, que facilita la información en este tipo de casos.

Se va a hacer un inciso para ver como el Estado español cuenta con mas medios para combatir el fraude fiscal en el extranjero. A continuación, se mostrarán alegaciones del TEAC:

*“(La normativa del modelo 720) Viene plenamente justificada por el hecho de que no existen suficientes mecanismos de intercambio de información que permitan el conocimiento de todos los bienes y fuentes de rentas de que puedan disponer los residentes en España”, “Existe causa de justificación legítima para el diferente tratamiento fiscal, cual es la lucha contra el fraude fiscal. Que no es genérico e indeterminado, sino que se centra en un grupo particular de contribuyentes con riesgo fiscal: los que fueran titulares de bienes en el extranjero que podrían haber sido adquiridos con rentas no declaradas al Fisco español”.*⁹

*“Las sanciones son más elevadas que las previstas por el incumplimiento del resto de las obligaciones de información debido a la especial trascendencia que tiene aquélla, pero en todo caso no se aplican automáticamente, sino que deben ser demostradas su culpabilidad. La información que se pretende conseguir con la declaración informativa no supone una carga excesiva para el contribuyente, y constituye en cualquier caso una información a la que la Administración tributaria española no le es posible acceder por otros medios”.*¹⁰

⁹ Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 0/00529/2016/00/00, de 14 de febrero de 2019 [versión electrónica-base de datos Iberley.es]

¹⁰ Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 0/02711/2016/00/00 “cit.”

En realidad, el TEAC justifica las altas sanciones sosteniendo que es la única forma que tiene para combatir el fraude fiscal. A continuación, se va a tratar de contradecir estas alegaciones referidas a que el modelo 720 es la única forma que tienen de obtener información de los bienes y derechos, que los sujetos que según el artículo 2 de la Ley 7/2012, poseen en el extranjero. Para ello vamos a mostrar otros sistemas que tiene el Estado español para llevar a cabo esta misión:

- El INTERCAMBIO AUTOMÁTICO FISCAL (CRS): ya mencionado anteriormente, ya que su objetivo es el efectivo cumplimiento tributario a nivel global, para ello se emplea un método por el cual se produce un intercambio automático de información de las cuentas financieras. Fue presentado por la *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico* (OCDE)
- BEPS (Erosión de la base imponible y traslado de los beneficios)
- FACTA (Ley de Cumplimiento Fiscal de Cuentas Extranjeras): Se trata de una Ley creada por Estados Unidos. Su objetivo se resume en la transmisión de información por parte de las entidades financieras. Estas dan información sobre cuentas de clientes que tienen obligaciones fiscales en Estados Unidos. España forma parte de este Tratado y también obtiene beneficios fiscales que se recogen en el acuerdo firmado, el cual es bilateral.
- Informe sobre la lucha contra el fraude fiscal, la evasión y los paraísos fiscales, tuvo lugar el 3 de mayo de 2013 en el Parlamento Europeo.
- Acuerdos individuales firmados por el Reino de España con otros países, un ejemplo es Andorra, considerada por muchos Estados como un paraíso fiscal.

Estos son solo alguna de las herramientas con las que cuenta la AEAT para combatir el fraude fiscal en el extranjero y por las que no se entiende que exista un modelo desproporcionado e injusto como es el 720. En todo caso la solución sería seguir creando sistemas como los mencionados anteriormente mediante acuerdos de Estado, en vez de imponer sanciones astronómicas a los ciudadanos, con motivo de una posible incompetencia de la Administración.

Dejando esto claro, volvemos a la desproporcionalidad del modelo 720. En el supuesto del TSJ de Extremadura anteriormente presentado, hay que partir de la base de que no había requerimiento previo, pero y si en vez de entregarlo voluntariamente, media un requerimiento previo. Pues bien, la desproporcionalidad va a ser mayor. Para demostrarlo vamos a poner un ejemplo:

Un ciudadano de Gerona no presenta el Modelo 720 en el plazo estimado, por lo tanto, la cuenta bancaria que adquirió en el ejercicio anterior, en Andorra por valor de 65.000€ no ha sido declarada. A los 6 meses le llega una notificación de la AEAT, de que tiene que presentar el Modelo 720 y tampoco ha declarado en IRPF la cuenta bancaria. Se a ver a cuanto ascendería la sanción en cada caso. La declaración cuenta con un bloque sin declarar y 7 datos.

| MODELOS | OBJETO | SANCIÓN | SANCIÓN EQUIVALENTE A 1 BLOQUE Y 7 VALORES |
|---------|---|---|---|
| M038 | Relación de operaciones realizadas por entidades inscritas en Registros públicos | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M156 | Cotizaciones de afiliados y mutualidades a efectos de la deducción por maternidad | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M159 | Cotizaciones de afiliados y mutualidades a efectos de la deducción por maternidad | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |

| | | | |
|------|---|---|---|
| M165 | certificaciones individuales emitidas a los socios o partícipes de entidades de nueva o reciente creación | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M170 | Declaración anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M171 | Declaración anual de imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M179 | Cesión de uso de viviendas con fines turísticos | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M180 | Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M181 | Préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ |

| | | | |
|------|---|---|---|
| | | 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -multa pecuniaria de 500€ |
| M182 | Donativos, donaciones y aportaciones recibidas | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M184 | Entidades en régimen de atribución de rentas | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M185 | órganos y entidades gestores de la Seguridad Social y Mutualidades | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M186 | Suministro de información relativa a nacimientos y defunciones | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M187 | Acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta de IRPF, IS e IRNR en relación con rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de transmisiones o reembolsos de | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |

| | | | |
|------|---|---|---|
| | esas acciones y participaciones y derechos de suscripción | una multa pecuniaria fija de 500€ | |
| M188 | Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta. Rentas o rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M189 | Valores, seguros y renta | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M190 | Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M192 | Operaciones con Letras del Tesoro | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M193 | Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre determinados rendimientos del capital mobiliario. Retenciones e ingresos a cuenta del IS e IRNR (establecimientos permanentes) sobre determinadas rentas | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M194 | Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, IS e IRNR | -200€/Dato | -7datosx200€=1.400€ |

| | | | |
|------|--|---|---|
| | (establecimientos permanentes) sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas derivadas de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos | -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M195 | Declaración trimestral de cuentas u operaciones cuyos titulares no han facilitado el NIF a las Entidades de Crédito en el plazo establecido | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M196 | Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M198 | Declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M199 | Declaración anual de identificación de las operaciones con cheques de las Entidades de Crédito | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M231 | Declaración de información país por país | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |

| | | | |
|------|---|---|---|
| | | 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | |
| M232 | operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M233 | gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M270 | retenciones e ingresos a cuenta del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M280 | retenciones e ingresos a cuenta del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M282 | Ayudas recibidas en el marco del REF de Canarias y otras ayudas de Estado, derivadas de la aplicación del derecho de la Unión Europea | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |

| | | | |
|------|---|---|---|
| | | una multa pecuniaria fija de 500€ | |
| M289 | cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M290 | cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M291 | Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Cuentas de no residentes sin establecimiento permanente | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M294 | Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Cuentas de no residentes sin establecimiento permanente | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M295 | Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Cuentas de no residentes sin establecimiento permanente | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |

| | | | |
|------|---|---|---|
| M296 | Retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M345 | Planes, fondos de pensiones y sistemas alternativos. Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes individuales de Ahorro Sistemático, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia. Declaración anual partícipes y aportaciones. | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M347 | Subvenciones e indemnizaciones satisfechas por Entidades Públicas/privadas a agricultores o ganaderos | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M349 | Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M390 | I.V.A. Declaración | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M611 | Pagos en metálico del impuesto que grava los documentos negociados por Entidades Colaboradoras. Declaración | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ |

| | | | |
|------|--|---|--|
| | | 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -multa pecuniaria de 500€ |
| M616 | Pagos en metálico del impuesto que grava la emisión de documentos que lleven aparejada acción cambiaria o sean endosables a la orden | -200€/Dato -multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5%, 2% cuando presentan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50%, 75% respectivamente. -Cuando el porcentaje sea inferior al 10% se impondrá una multa pecuniaria fija de 500€ | -7datosx200€=1.400€ -1.400€<al 10% de 65.000€ -multa pecuniaria de 500€ |
| M720 | Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero | -10.000/bloque -5.000/dato - La imputación en el ejercicio del año anterior -150% de la cuota integra | -10.000€/1bloque (+) -5.000€ x 7datos= 35.000€ -142.500€ de sanción imputarse en el ejercicio anterior 29.250€ |

En este cuadro queda demostrado que no es proporcionado que, por un mismo hecho, en el que ha tenido lugar un requerimiento previo, haya que desembolsar 500€ en todas las declaraciones informativas menos en la del modelo 720 donde la cantidad asciende a 171.750€. No hay nada que justifique en absoluto que una sanción informativa tenga una sanción tan abultada en comparación con el resto, al fin y al cabo se trata de no haber entregado un documento como puede ocurrir en el resto de declaraciones informativas.

5. OTROS SUPUESTOS CON ESPECIAL TRASCENDENCIA.

5.1. La culpabilidad

Para entender el importante papel que juega la culpabilidad cuando se entrega fuera de plazo la declaración de bienes y derechos en el extranjero primero se va a tener que examinar el artículo 39.2 de la Ley 35/2006 (LIRPF), la Disposición Adicional 18ª de la Ley 58/2003 (LGT) y la Disposición Adicional primera de la Ley 7/2012.

- El artículo 39.2 establece que los derechos y bienes no declarados, serán considerados como ganancias no justificadas y estas deberán incorporarse a la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, de tal manera que se tribute lo justo.
- La Disposición Adicional 18ª, es el pilar del Modelo 720 en el que se establece la obligación de informar sobre los tres bloques mencionados, así como las sanciones mencionados anteriormente.
- La Disposición Adicional 1ª establece una multa pecuniaria de 150% de la base de la sanción al considerarla muy grave.

Es decir, al presentar el modelo 720 fuera de plazo, se incumple la Disposición adicional 18ª que acarreará una sanción de 10.000€ ó 1.500€ por bloque y 5.000€ ó 100€ por dato o conjunto de datos, dependiendo de si hay previo requerimiento por parte de la Agencia Tributaria. Aparte, se deberán integrar en la base liquidable del periodo impositivo más antiguo. Finalmente, a la cuota íntegra que resulta del artículo 39.2, se le impondrá una multa por valor del 150 por ciento de acuerdo con lo establecido en la Disposición Adicional 1ª.

Pues bien, de acuerdo con el TEAC en sus resoluciones 00/02711/2016/00/00 y 00/07174/2016/00/00, para la sanción que establece la Disposición Adicional 1ª de 150 por ciento sobre la cuota íntegra, es necesario que su análisis y motivación reflejen la existencia de culpa.

En estas resoluciones se observa a unos ciudadanos que no habían cumplido con su obligación de presentar el modelo 720. Es decir, que vulneraron lo dispuesto en el artículo y las disposiciones analizadas. Lo notable de esta resolución reside en el análisis y motivación de la culpa de la que se deriva la multa del 150%. Se alega que la culpa reside en no presentar el modelo 720. Destacar, que eso ya lo sanciona la Disposición Adicional 18ª, por lo que no es motivo suficiente para imponer la multa que recoge la Disposición Adicional 1ª. Además, los bienes provenían de ejercicios ya prescritos como alegan las partes, y era preceptivo que

tributaran. Las resoluciones en sus “*análisis y motivación de la culpabilidad*”¹¹ no tuvieron en cuenta este hecho y, como consecuencia de esto, estaban incompletos y por tanto la culpabilidad no era suficiente como para imponer la multa. Así el TEAC calificó el “*análisis y la motivación*”¹² como “*incompletos*”¹³ y terminó por anular la multa que se impuso por incumplimiento de la Disposición Adicional 1ª.

Esto no quiere decir que, los bienes que provengan de ejercicios prescritos no tributen por el IRPF, sí que deben tributar, sino que el “*análisis y motivación*”¹⁴ de la culpabilidad deben estar bien fundamentados, ya que de lo contrario supondría una vulneración de los límites al *ius puniendi* del Estado.

Pero estos no son los únicos casos en los que los tribunales anulan diferentes sanciones reguladas por el 720 por falta de culpabilidad. Otros ejemplos son:

- La Sentencia 272/2019 del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura. En este caso, el acusado presentó primero una declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero dentro del plazo correspondiente y una segunda complementaria, fuera de plazo, con dos meses y medio de diferencia con respecto a la primera. El Tribunal estimó el recurso alegando que al presentarse una primera dentro de plazo cumpliendo con la obligación, y la segunda se presenta dos meses y medio más tarde sin que mediara requerimiento previo, “*no existe justificación suficiente para considerar acreditada la existencia de la culpa imprescindible para poder sancionar*”.¹⁵
- La Sentencia 572/2019 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. En esta Sentencia, el afectado presenta un Modelo 720 fuera de plazo, recurre alegando ausencia del elemento subjetivo del injusto, ya que la Comisión Europea como se menciona anteriormente, abrió un expediente sancionador al Reino de España con motivo de las sanciones. El Tribunal acaba estimando el recurso porque

¹¹ Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 0/02711/2016/00/00 “*cit.*”

¹² Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 0/02711/2016/00/00 “*cit.*”

¹³ Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 0/02711/2016/00/00 “*cit.*”

¹⁴ Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 0/02711/2016/00/00 “*cit.*”

¹⁵ Sentencia Contencioso-Administrativo, Nº 272/2019, Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, Sala de lo Contencioso, Sección I, Rec 503/2018 de 22 de junio de 2019 [Versión electrónica-Base de datos Iberley.es]

el anterior tribunal no motivó correctamente la culpabilidad al no manifestarse sobre dicha alegación.

La culpabilidad, juega un papel muy importante en los casos en los que se entrega el modelo 720 fuera de plazo, como hemos visto en estos casos. A día de hoy es una de las mejores optativas para tratar de combatir estas abusivas sanciones.

5.2. El régimen de prescripción. La Sentencia del TJUE 11/6/2009 C-157/08

La trascendencia de la Sentencia del TJUE c-157/08 en este caso, no reside en el fallo en sí. Lo llamativo es que el TEAC en su resolución 0/005926/2016/00/00 de 14 de febrero de 2019, se apoya en los Fundamentos de dicha Sentencia del TJUE para justificar la imprescriptibilidad del modelo 720, en su sexto fundamento de derecho.

En la resolución, el TEAC defiende que es conforme a derecho que el plazo de prescripción se inicie cuando el Estado tenga conocimiento sobre la existencia de dichos bienes ocultos y también, que el plazo de prescripción se podrá iniciar más tarde, a partir de la finalización del periodo reglamentario en la que se debió declarar.

El TEAC justifica estos actos alegando que *“existe causa de justificación legítima para el diferente tratamiento fiscal, el cual es la lucha contra el fraude fiscal. Que no es genérico e indeterminado, sino que se centra en un grupo particular de contribuyentes con riesgo fiscal: los que fueran titulares de bienes en el extranjero que podrían haber sido adquiridos con rentas no declaradas al Fisco español”*¹⁶, esta es una de las conclusiones que extrae de la Sentencia del TJUE del 11/6/2009, y que la Administración española toma como carta blanca para justificar todo acto o sanción contraria a derecho, para combatir el fraude fiscal en el extranjero. Esto en la práctica se traduciría a problemas por la dificultad que requiere demostrar la residencia fiscal de hace 30 años o que las herencias o donaciones tributaron hace 40 años, nadie tiene obligación de guardar esos documentos y por tanto nadie lo guarda.

¹⁶ Resolución del Tribunal Administrativo Económico, 0/005926/2016/00/00 “cit.”

Pero no es la primera vez que se observa este tipo de alegaciones. Esto recuerda en cierto modo a alegaciones anteriores del TEAC como la del segundo fundamento de derecho de la resolución 3923/2013/00/00, en donde el Tribunal alega que *“No cabe duda a la vista de lo expuesto, que 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 en nuestro caso.”*¹⁷ Al proporcionar imprescriptibilidad a los delitos de fraude fiscal en el extranjero, se equiparán, de acuerdo con el Código Penal, a Crímenes contra la humanidad los cuales tampoco prescriben. Esto resulta desproporcionado y extremo.

Por lo tanto, la conclusión es que el Estado español vulnera el principio de imprescriptibilidad, pero lo hace en base a la Sentencia del TJUE ya mencionada. Lo curioso, es que la Comisión Europea se basa en esta misma Sentencia, para defender precisamente lo contrario en el dictamen motivado contra el modelo 720, en el procedimiento de infracción nº 2014/4330.

En su apartado c) por lo que respecta a la justificación de las medidas en el 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”*¹⁸ en este punto y basándose en la Sentencia del TJUE c-157/08, establece que *“un plazo más largo no puede interpretarse en el sentido de un plazo suficientemente largo como para atenuar las consecuencias del paso del tiempo”*.¹⁹

¹⁷ Resolución del Tribunal Administrativo Económico, 3923/2013/00/00, 17 de noviembre de 2015 [versión electrónica-Base de datos Iberley.es]

¹⁸ Procedimiento de infracción de la Comisión Europea, N° 2014/4330, 15 febrero de 2018

¹⁹ Procedimiento de infracción de la Comisión Europea, N° 2014/4330 *“cit.”*

Esta no es la única vez que el TJUE se pronuncia sobre este tema, hay que recordar la Sentencia nº c-132/10 del 15/09/2011 en la que el TJUE trata también sobre la prescripción y sobre la que se apoya el CE para defender la prescripción e ir en contra del Reino de España.

Siguiendo la jurisprudencia del TJUE, España podría alargar el plazo hasta 10 años, por ser el plazo que se prevé para los delitos fiscales más graves, pero no podría ampliar el plazo hasta donde ellos estimen adecuado, como pretendían. Hay unos límites que la Administración debe cumplir.

Todo esto demuestra que no todo acto o sanción se puede justificar con la excusa de combatir el fraude fiscal en el extranjero. En lo que respecta al modelo 720 no se puede hablar de imprescriptibilidad.

5.3. Ganancias justificadas

Ya se han expuesto que tipos de sanciones corresponde a la entrega fuera de plazo de la declaración de bienes y derechos en el extranjero fuera de plazo con requerimiento previo y sin él, que vienen regulados en los artículos 39.2 LIRPF, Disposición Adicional 18ª de la Ley 58/2003 y Disposición Adicional primera de la Ley 7/2012.

Según estas normas, al entregar una declaración de bienes y derechos fuera de plazo por cada bloque o dato corresponderá una sanción de acuerdo con la Disposición Adicional 18ª. Y además el artículo 39.2 añadía la presunción de que los bienes y derechos no declarados serán considerados ganancias no justificadas y le corresponderá la sanción que establece este artículo y la Disposición Adicional 1ª.

Pero ¿qué pasa si, siguiendo las excepciones del artículo 39.2 LIRPF, el sujeto acredita que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, u obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por ese impuesto?

Pues bien, la Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante 0218-14 2014-02655, se ha manifestado sobre este aspecto, llegando a la conclusión que en el caso

de que no existan ganancias patrimoniales no justificadas, la autoliquidación extemporánea, se regulará por la Ley General Tributaria y no por la Disposición Adicional primera de la Ley 7/2012. En su lugar, se aplicará la sanción prevista en el artículo 27 LGT.

5.4. Herencias

Otra forma de evitar la sanción de la Disposición Adicional 1ª y el artículo 39.2 LIRPF es demostrando que los bienes o derechos, proceden de herencias obtenidas en el extranjero. Aunque ha habido casos, en los que este supuesto no se ha dado como el del TEAR de Castilla y León, se están empezando a ver casos en los que el tribunal lo toma por válido.

Se va a hacer un inciso, para explicar el artículo 2 de la Ley 7/2012 y entender el papel de las herencias en el Modelo 720. En este artículo aparecen recogidos los sujetos y cuando estos deben presentar la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero. Esto se puede sintetizar en:

- las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español
- los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y
- otras entidades susceptibles de imposición, pero sin personalidad jurídica (las herencias yacentes, comunidades de bienes),

Y ello cuando:

- en su condición de titular, representante, autorizado, beneficiario, persona o entidad con poderes de disposición o titular real, tengan la obligación de informar acerca de las cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero
- sean titulares o titulares reales, siempre que estén en el extranjero, de valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios o valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico.
- sea poseedor de acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva situada en el extranjero

- sean tomadores a 31 de diciembre de cada año de seguros de vida o invalidez cuando la entidad aseguradora se encuentre situada en el extranjero
- sean beneficiarios a 31 de diciembre de cada año de rentas temporales o vitalicias como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, de derechos de contenido económico o de bienes muebles o inmuebles, a entidades situadas en el extranjero.
- sean titulares o tengan condición de titulares reales de bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

Por tanto, de acuerdo con este artículo, las herencias, aunque no tengan personalidad jurídica, también han de ser informadas.

Siguiendo el artículo 6.4 LIRPF, las herencias no están sujetas a dicha Ley, por lo que no sería posible imponerles la sanción establecida en el artículo 39.2 LIRPF de incorporarlos en la base impositiva más antigua y por ende tampoco se aplicará la sanción de la Disposición Adicional 1ª del 150 por ciento sobre la cuota íntegra.

Es importante no olvidar que las sanciones del 150% van dirigidas a los bienes del extranjero cuya procedencia no proviene de rentas declaradas.

6. LA INEFICACIA DEL MODELO 720

Según el economista y abogado Alejandro Miguélez, el modelo 720 a veces resulta inútil por diversas razones.

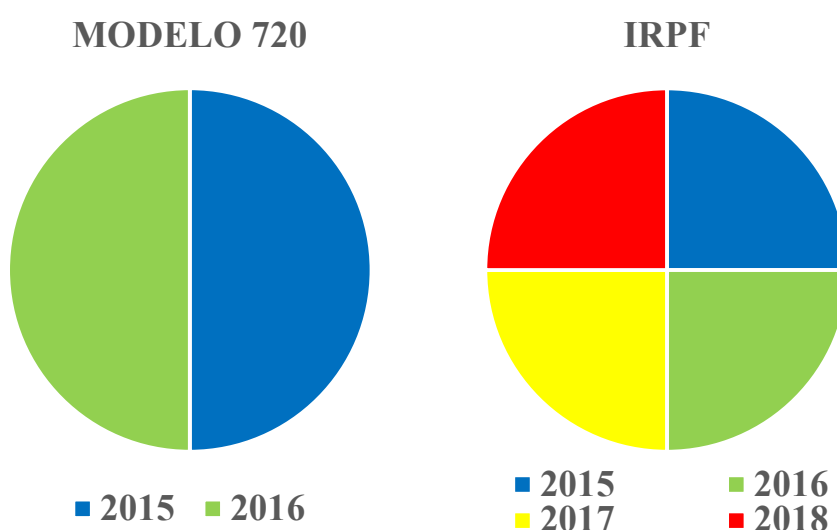
La primera es que las personas jurídicas no tienen que presentarla, lo cual en cierto modo puede resultar absurdo, ya que pueden defraudar de igual manera que las personas físicas.

La segunda es que un empresario al recoger los activos en su libro de inventario y cuentas anuales, y éste estar recogido en el Registro Mercantil, resulta un poco absurdo tener que encima presentar el modelo 720.

La tercera razón es, lo poco eficiente que resulta esta declaración informativa a la hora de declarar valores. Para ello se va a poner un ejemplo:

Una empresa tiene una cartera de valores, en 2019. En el año 2015 la cartera cuenta con unos activos de un millón de euros los cuales se ha declarado con la posición al cierre de este año. En el año 2016 la cartera cuenta con un activo de dos millones, medio millón es del 2015 y el millón y medio restante es adquirido en el año 2016, se declaran estos dos millones que es la posición al cierre del año. En 2017 la cartera, por diversos motivos, cuenta con un valor de un millón trescientos mil euros, doscientos mil del año 2015, quinientos mil del año 2016, seiscientos mil del año 2017; no se declara puesto el valor ha disminuido. En el año 2018, el valor de la cartera de valores es de un millón, cien mil del año 2015, trescientos mil del año 2016, trescientos mil del año 2017 y trescientos mil del año 2018.

A continuación, se pretende representar gráficamente lo declarado en el modelo 720 y en el IRPF.



Se observa que las operaciones del año 2015 y 2016 constan en el modelo 720 y en el IRPF, a diferencia de las operaciones de los años 2017 y 2018 que si figuraran en el IRPF pero no en el modelo 720, a su vez con las operaciones intra-año, pasa lo mismo, se declaran en el IRPF pero no en el modelo 720, ya que las operaciones intra-año de partidas que no suceden al cierre, cuando hay que presentar el modelo 720, no deben declararse.

Por otro lado, en el año 2019 al analizar las partidas de operaciones, habría que diferenciar si las partidas corresponden con años declarados o no para declararlo en el modelo 720. Las que provengan de años declarados (2015, 2016) habrá que declararlas. Las que provengan de los años 2017 y 2018 no hay que declararlas, puesto que las operaciones de este año no están declaradas. Si encima, se realiza una operación de venta compuesta de varias partidas de diferentes años, por ejemplo, se complica aún más las cosas, ya que se aplican técnicas CIFO. Al final de esa operación compuesta solo habrá que declarar la parte que se obtuvo en los años declarados. Esta tarea en general puede resultar improductiva y dependiendo del volumen de las operaciones, pueden darse casos en el que gran parte de las operaciones no se declaren en el modelo 720 por corresponder a años no declarados. Sin embargo, en el IRPF si que se recogerían todas las operaciones.

7. POSIBLE SOLUCIÓN

Se va a tratar de crear una propuesta, basándose en hechos, para aportar una solución apropiada al fraude fiscal en el extranjero.

Resumiendo todo lo expuesto hasta ahora, la normativa del modelo 720 resulta polémica no solo a nivel nacional si no a nivel europeo, llegando a estar pendiente de juicio en el TJUE. Resulta contraria a la CE, a los principios Constitucionales, al TFUE y al acuerdo sobre el EEE.

Además, parece desproporcionado teniendo en cuenta que se trata de una declaración informativa de la AEAT y que sus sanciones son mucho mayores si se comparan con el resto de las sanciones de las declaraciones informativas. Estas sanciones se justifican sobre la base de que no hay otra forma de combatir el fraude fiscal en el extranjero, y establece una presunción generalizada convirtiendo automáticamente los bienes no declarados en ganancias no justificadas. Creando con ello indefensión al dejar solo como única escapatoria, justificar que a la fecha de la obtención de la renta que originó el activo se trataba de una renta ya declarada, o que no se era residente.

A todo esto, hay que sumarle las sanciones desorbitadas de 10.000€ o 1.500€ por bloque y de 5.000€ o 100€ por dato dependiendo de si ha mediado un requerimiento previo. Además, de una imputación en la cuota del IRPF del último año no prescrito y por si esto no fuera poco, una multa del 150% sobre la cuota íntegra.

No parece adecuado y conforme a derecho, justificar todos estos excesos sobre la base de que es la única forma de combatir el fraude fiscal en el extranjero. La lucha contra dicho fraude fiscal en el extranjero cuenta con muchos instrumentos para detectar el incumplimiento de la norma, aunque la Administración tributaria no tiene los medios adecuados para utilizarlos, por lo que emplea el miedo a las sanciones desorbitadas y a la vulneración de los derechos manejándolos como carta blanca que le permite sancionar desorbitadamente los comportamientos punibles.

Para entender la propuesta, hay que entender primero algunos conceptos.

El primero es el FACTA, ya se ha explicado anteriormente, lo que hay que destacar de esta ley estadounidense, es que Estados Unidos ha establecido esta ley para combatir el fraude fiscal. Consiste en un acuerdo con otros Estados de tal manera que los fiscos nacionales con ayuda de las entidades financieras envían toda la información fiscal de todos los ciudadanos estadounidenses que poseen al fisco de estados Unidos, de tal manera que este tenga control sobre los bienes y derechos de sus ciudadanos en el extranjero. Destacar, que esto es complejo y que no cualquier Estado puede llevarlo a cabo, pues requiere de gran poder e influencia, además de un sacrificio, ya que tiene una cantidad mínima de un millón de euros, es decir, solo se informará de aquellos que tengan un millón de euros o más. Es un margen reducido si se compara al del CRS, cuyo mínimo es de 250.000 € lo cual resulta mucho más complejo pues se ha de contar con una administración muy cualificada para llevar a cabo este tipo de exigencias con éxito.

Lo segundo que hay que tener claro es que es el CRS, varias veces mencionado a lo largo de este trabajo, de este destacar que establece una lista de Estados considerados “paraísos fiscales”. Los paraísos fiscales son considerados como tal por el CRS, porque no han implantado los suficientes estándares de transparencia fiscal, lo que exige firmar un mínimo de 12 convenios.

Por ultimo, hay que destacar los convenios de doble imposición, cuyo objeto es evitar los supuestos de doble imposición y que resulta un ideal y excelente ejemplo de colaboración fiscal entre países.

En España, actualmente es necesario, para conseguir información fiscal de un ciudadano en un país extranjero, una orden judicial. Esto resulta poco eficiente. Y es sabido por todos y dicho por Hacienda que España no tiene el poder para firmar con todos los Estados una ley similar al FACTA. Pero, por otro lado, esto no es justificación para amenazar a los ciudadanos con sanciones desorbitadas y desproporcionadas, pues a la vista está su dudosa legalidad.

Por eso una posible solución, podría ser que España crease una Ley FACTA o similar con los países de la UE, pues esta sería afín a los propósitos de la UE y España cuenta con el poder y la influencia para llevarla a cabo. Y a su vez, que desde la UE se crease una Ley FACTA o similar con el resto de Estados extranjeros, pues la UE si cuenta con el poder y la influencia necesaria para llevar a cabo este proyecto.

También sería eficaz crear como hace el CRS, una lista de paraísos fiscales, que no formen parte de este proyecto. Para estos paraísos fiscales si que se podrían establecer medidas similares al modelo 720, o al menos estaría mas justificado, porque no resulta justo sancionar de igual manera a quienes tienen bienes y derechos no declarados en países de la Unión Europea o países con los que España puede llevar a cabo un intercambio de información con facilidad, que a los que los tienen en paraísos fiscales los cuales resultan opacos y sería más adecuado establecer una presunción de culpabilidad.

Es una tarea ardua y compleja y para Estados Unidos tampoco fue fácil. Además esta medida a parte de no ser polémica o ilegal como el modelo 720, es beneficiosa no solo para el Estado español, por poder combatir de forma justa y apropiada el fraude fiscal en el extranjero, sino también para todos los países miembros de la UE, mejorando los vínculos existentes, combatiendo el fraude fiscal y creando si cabe un mayor vinculo de unión y prosperidad en la UE.

III. CONCLUSIONES

En este TFG se ha tratado de demostrar como la declaración de bienes y derechos en el extranjero no es la mejor manera para combatir el fraude fiscal en el extranjero mediante doctrina, jurisprudencia, datos y hechos. Dejando en evidencia que se trata de una normativa:

- Ilegal, siendo contraria a los Principios Constitucionales de capacidad económica, non bis ídem, de culpabilidad, de tutela judicial efectiva, de seguridad jurídica, de presunción de inocencia; también resulta contraria a la Constitución Española y a los principios y libertades de la unión europea, como a la libertad de circulación de personas, la libertad de circulación de capitales, la libertad de prestación de servicios y la libertad de establecimiento.

Además de establecer un régimen de imprescriptibilidad que lejos de ser conforme a derecho, vulnera los derechos y la seguridad jurídica de los ciudadanos. Esto resulta injusto.

- Desproporcionada, ya que las sanciones que recogen la Disposición Adicional 1ª Ley 7/2012, la Disposición Adicional 18ª LGT y el artículo 39.2 LIRPF, por presentar fuera de plazo el modelo 720 son desorbitadas. Esto ha sido denunciado por la Comisión Europea, y si se compara con el resto de las sanciones que la Administración impone por presentar una declaración informativa fuera de plazo, resulta evidente.
- Inútil en ciertas ocasiones, como en las declaraciones de valores, en las herencias y donaciones.

También se ha demostrado la ineptitud del Estado español al ser incapaz de tomar medidas ante un dictamen motivado de la Comisión Europea. Además de no ser capaz de crear un método de lucha contra el fraude fiscal conforme a derecho, y no basado en el miedo y la amenaza a los ciudadanos mediante unas sanciones astronómicas justificadas la imposibilidad de combatir el fraude fiscal de otra manera.

Por todo esto, se espera que la declaración de bienes y derechos en el extranjero no siga vigente durante mucho más tiempo y sea derogada por los Tribunales del Reino de España o por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, implantándose una medida eficaz y conforme a derecho que trate de combatir efectivamente el fraude fiscal en el extranjero.

IV. FUENTES DE INVESTIGACIÓN

- **JURISPRUDENCIA**

- Procedimiento de infracción de la Comisión Europea, N° 2014/4330, 15 febrero de 2018
- Recurso de la Comisión Europea, de 23 de octubre de 2019, Asunto c-788/19
- Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 0/00529/2016/00/00, de 14 de febrero de 2019
- Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 0/02711/2016/00/00, de 3 de diciembre de 2019
- Resolución del Tribunal Administrativo Económico, 3923/2013/00/00, 17 de noviembre de 2015
- Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, N° 3923/2013/00/00, de 17 de noviembre e 2015
- Sentencia Contencioso-Administrativo, N° 272/2019, Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, Sala de lo Contencioso, Sección I, Rec 503/2018 de 22 de junio de 2019
- Sentencia del Tribunal Constitucional, N° 136/1999, de 20 de julio de 1999
- Sentencia del Tribunal Constitucional, N°175/1997, de 28 de noviembre de 1997
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, C-157/08, 11/6/2009
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, N° c-132/10 del 15/09/2011
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, N° 572/2019, de 20 de mayo de 2019
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, N° 249/2019, de 11 de julio de 2019
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, N° 272/2019, de 22 de julio de 2019

- LEGISLACIÓN

- Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de un Foreign Account Tax Compliance ACT-Facta (Ley cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), hecho en Madrid el 14 Mayo 2013
- Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, 94/1/CE
- Constitución Española, 29 de diciembre de 1978
- 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
- Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- Ley 7/2012, de 9 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
- Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria
- Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimooctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.
- Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos
- Tratado de la Unión Europea y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, 2012/C326/01

- OTRA DOCUMENTACIÓN

- Blog de *DMS Consulting* por Alejandro del Campo Zafra
- Eduardo García de Enterría
- Informe sobre lucha contra el fraude fiscal, la evasión y los paraísos fiscales, del Parlamento Europeo, 2013/2060
- Portal CTi soluciones para la normativa del CRS
- Portal web de la AEAT
- Video de *Youtube* de Alejandro Miguélez