

Teoría y práctica del Modelo 720

Declaración informativa de
determinados bienes y derechos
en el extranjero

■ CISS



Esaú Alarcón García

Teoría y práctica del Modelo 720

Declaración informativa de
determinados bienes y derechos
en el extranjero

Esaú Alarcón García

© Esaú Alarcón García, 2022
© Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

Wolters Kluwer Legal & Regulatory España

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@wolterskluwer.es

<http://www.wolterskluwer.es>

Primera edición: diciembre 2022

Depósito Legal: M-27769-2022

ISBN versión impresa: 978-84-9954-793-0

ISBN versión electrónica: 978-84-9954-794-7

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

Printed in Spain

© **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores. WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

de mercado en operaciones entre partes vinculadas. También lo puede tener, en su caso, por la comisión de una infracción por el cumplimiento incorrecto del modelo 347 —de operaciones con terceros— o de otros formularios informativos masivos que aportan información de terceros, porque se trata de datos de fácil obtención y cumplimiento para el obligado. Además, en esos casos, carece de razón de ser evaluar las sanciones en función del valor de las operaciones económicas llevadas a cabo con esos terceros —o con esas partes vinculadas, en el primer caso— siendo más proporcionado evaluar las deficiencias en su cumplimiento poniéndolo en relación con la información —los datos o conjuntos de datos— que el contribuyente estuviera obligado a aportar a la autoridad fiscal correspondiente.

En cambio, carece de lógica, y puede llevar a resultados absurdos como los que han acontecido empíricamente, utilizar como base punitiva en un modelo como el 720, que rellena el propio contribuyente, y hacerlo además de forma ilimitada, sin fijar un umbral máximo, los datos o conjunto de datos objeto de declaración.

SÁNCHEZ PEDROCHE señaló tempranamente, en este sentido, que *«posiblemente en la mente del covachuelista que ha ideado este repudiable régimen sancionador, la diferencia parezca justa y razonable, pues todo aquél que abre una cuenta en el extranjero es un defraudador en potencia y sabe perfectamente lo que escondía allí⁽¹⁾»*.

Es cierto que, sobre el papel, si pensamos en personas con elevado patrimonio oculto en el extranjero, podría llegar a pensarse que las multas «por datos» son un castigo razonable por el descubrimiento de lo defraudado. Ahora bien, no olvidemos que estamos hablando de incumplimientos formales y que, al no existir ningún baremo máximo en el que discernir la medida de la infracción en función de la contumacia de la ocultación o del valor de lo ocultado, el régimen resulta falto de algo tan básico como una mínima proporción.

Es en este sentido en el que debe ponerse en cuestión el cumplimiento, por parte del régimen sancionador formal de esta obligación informativa, del principio de proporcionalidad que debe regir en toda limitación del ejercicio de los derechos fundamentales y libertades públicas, que exige que la gravedad de la sanción se halle siempre en relación con la gravedad del hecho ilícito cometido.

La proporcionalidad actúa, pues, como límite al legislador en la configuración de cualquier régimen de infracciones y sanciones, de forma que se ponderen las circunstancias objetivas y subjetivas, con especial cuidado en la graduación de las sanciones.

(1) SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés: «Primeras y preocupantes impresiones sobre el Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude», pág.114. El autor se refería al anteproyecto de ley en el que, se recordará, no había umbral mínimo de activos foráneos no declarables. Por tal motivo, planteaba seguidamente *«si se decide persistir en esta obligación de información debería, cuanto menos, establecerse un umbral mínimo de valor de esas cuentas (100.000 euros, por ejemplo, o un valor equiparable al que dispensa de declarar Impuesto sobre el Patrimonio) que excluyese de esta declaración todas las situaciones en las que no existe una voluntad real de ocultar bienes de valor significativo a la Hacienda Pública»*.

Unida a la crítica que se acaba de realizar al régimen sancionador, por tomar una base de cálculo de la sanción —los datos o conjunto de datos— que permitiría infracciones que pueden llegar casi al infinito, también resulta desproporcionada la multa que se impone por aplicación de dicha base.

Es decir, no solo sería incorrecto el método de cálculo de las multas por el 720 sino también su cuantificación. En efecto, cada dato o conjunto de datos da lugar a una multa fija ciertamente irrazonable. Si la ponemos en comparación con las multas que se fijan para el resto de infracciones por incumplimientos formales en los artículos 198 y 199 de la LGT, la desproporción se observa de forma diáfana y ese ejercicio fue, como se verá, el que precisamente hizo la Comisión Europea cuando estudió la contrariedad de este régimen punitivo con las libertades comunitarias.

En este sentido, se pueden llevar a cabo diversos ejercicios prácticos para demostrar los dislates que podía dar el método de cálculo de las sanciones formales específicas de continua referencia, como también hizo la guardiania de los Tratados europeos.

Así, el artículo 198.1 de la LGT establece que no presentar una declaración de un tributo, verbigracia del IRPF o del IP, de la que no resulte cuota a ingresar, constituye una infracción leve, sancionable con multa de 200 euros y que, de acuerdo con el artículo 188 del propio texto legal, se puede reducir en un 25% —quedando, por tanto, en 150 euros— si se paga en plazo voluntario y no se recurre frente a su imposición; el apartado 2 del artículo 198 señala que si esa misma declaración se presenta pero de forma extemporánea, sin requerimiento previo de la Administración, la multa será de 100 euros —o 75, si se aplica la reducción del artículo 188 antes citada—.

Por su parte, el propio artículo 198 también establece que no presentar declaraciones informativas —debiendo excluirse la de bienes y derechos en el extranjero por el principio de especialidad, al tener una regulación *ad hoc*— se sanciona con 20 euros por cada dato o conjunto de datos que hubiera debido incluirse en la declaración, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros, todo ello con la posible aplicación de la reducción del 25 por ciento por pronto pago y aquietamiento.

Si esa infracción respecto a declaraciones informativas deriva, no de su puro incumplimiento, sino de la presentación tardía, la multa es de 10 euros por dato o conjunto de datos, con un mínimo de 150 euros y un máximo de 10.000, con la tan repetida posibilidad de reducción.

En cambio, la declaración informativa de bienes y derechos en el exterior establecía que no declarar o hacerlo con datos inexactos, incompletos o falsos se sanciona con una multa fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 10.000 euros, sin establecer umbral máximo —hasta el infinito o más allá—, pudiéndose reducir su importe en un 25% en caso de pronto pago y de no recurrir el acuerdo sancionador.

Declarar correctamente pero fuera de plazo activos foráneos resultaba sancionable, por su parte, con una multa fija de 100 euros por dato o conjunto de datos, con

un mínimo de 1.500 euros y sin fijarse tampoco umbral máximo alguno. La sanción era —y continúa siéndolo, entendemos, aunque el régimen sancionador ya no sea el de la DA 18ª.2 de la LGT— independiente por cada grupo de activos —cuentas, valores e inmuebles—, lo que puede dar lugar hasta a un cuádruple incumplimiento si el contribuyente tuviera los cuatro elementos que hoy en día son objeto de declaración, pues a esos tres previsiblemente habrá que sumar en 2023 las monedas virtuales.

En conclusión, si comparamos las sanciones mínimas que se imponían antaño en virtud del régimen punitivo específico por el incumplimiento de la obligación informativa para activos en el exterior, de diez mil o mil quinientos euros, con las que se han señalado antes, se vislumbra una desproporción evidente, que no merece mayor argumentación.

Pero es que, internamente, comparando los dos tipos de sanciones mínimas del propio modelo 720, también se podía observar claramente una desproporción indeseable.

En efecto, algo tan grave como incumplir con la obligación informativa se asimilaba con cumplirla en plazo, pero de forma incorrecta ya que, en ambos casos, la multa mínima era de 10.000 euros. Esto es, se ponía en igualdad de condiciones a un incumplidor nato, o incluso recalcitrante, con un sujeto cumplidor, pero poco avezado en la confección de un formulario informativo que, para mayor aditamento, no es que sea precisamente sencillo de rellenar.

De la misma manera, el régimen punitivo específico del modelo 720 también cometía el dislate de poner en mejor situación al que cumplía tardíamente con su obligación de informar sobre activos en el exterior —sancionado con un mínimo de 1.500 euros— respecto de ese mismo contribuyente que sí que presentó en plazo, pero erróneamente, la declaración —sancionado entonces con un mínimo de 10.000 euros—.

Concretamente, la infracción por la presentación de declaraciones incompletas, inexactas o por datos falsos relativos al formulario de bienes y derechos en el extranjero puede considerarse el paradigma de la desproporción de este régimen sancionador, en el bien entendido de que dicho formulario exige una gran cantidad de datos «basura», esto es, irrelevantes o innecesarios para los fines perseguidos por una Administración dedicada a la recaudación de los tributos, cuyo olvido determinaba igualmente la comisión de tan grave infracción formal.

A la dureza del régimen punitivo de continua referencia se une la no menos contundente interpretación que, del mismo, llevó a cabo la Dirección General de Tributos que, en contestación a una consulta con fecha de salida 4 de junio de 2013 —V1835/13—, en la que se planteaba la inclusión en la declaración de bienes y derechos en el extranjero de activos que el obligado tributario no estaba obligado a declarar, llegando el centro directo a la conclusión de que declarar datos sin estar

obligado también podría merecer ser constitutivo de dicha infracción, al tratarse de una declaración inexacta.

El criterio de proporcionalidad en la imposición de sanciones rige tanto en el derecho interno como en el comunitario, al tratarse de un principio de orden público. Ya se ha hablado, en un apartado del capítulo anterior, de los criterios para llevar a cabo el juicio de proporcionalidad que utiliza nuestro Tribunal Constitucional, plagiados de la jurisprudencia constitucional alemana y aplicables no solo a las obligaciones informativas sino también, y con mayor lógica, a las medidas sancionadoras.

En sentido similar, en el ámbito europeo, la jurisprudencia del TJUE ha establecido que el derecho de la Unión no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una multa o sanción pecuniaria por aspectos formales, pero está siempre tendrá que ser proporcionada a la gravedad de la infracción⁽²⁾.

Como dijera ORENA DOMINGUEZ con relación a las multas formales asociadas al deber informativo para bienes y derechos en el extranjero, «*el nuevo régimen sancionador es muy agresivo y podría vulnerar el principio de proporcionalidad. La lesión del bien jurídico protegido es manifiestamente desigual en función del distinto valor de los bienes y derechos no declarados, y sin embargo, en esta norma se aplica a todos ellos una sanción extremadamente severa aunque los datos fueran de cuantía irrelevante y en consecuencia causasen un daño igualmente irrelevante al bien jurídico protegido*»⁽³⁾.

Como se verá en un apartado posterior, ha sido precisamente la manifiesta desproporción del régimen sancionador formal específico del formulario informativo para bienes en el exterior la que ha determinado finalmente su abrogación. No obstante, siquiera sea a efectos dogmáticos, merece la pena recordar otros óbices del régimen punitivo que venimos comentando, en su relación con los principios y derechos que rigen en nuestro ordenamiento constitucional y en el derecho de la Unión Europea.

3. OTRAS DUDAS SOBRE SU CONFORMIDAD A DERECHO

Se ha criticado el régimen sancionador formal asociado al modelo 720 desde el punto de vista de algo tan elemental como es su falta de tipicidad. En este sentido, la gran cultivadora de la dogmática penal alemana ESPEJO POYATO consideraba que «*los efectos sancionadores, en el Reglamento, resultan muy por encima de lo que, en principio, resultaría de la Ley, lo que, de nuevo, obligaría a plantearse el respectu (sic) del principio de tipicidad penal*»⁽⁴⁾.

El Tribunal Constitucional ha permitido, en materia de derecho sancionador administrativo, que se dé por cumplido el principio de tipicidad con una ley en sentido

⁽²⁾ Resultan de gran importancia las conclusiones a las que llega en su sentencia de 9 de julio de 2015, asunto C-183/14 Radu Florin Salomie y Nicolae Vasile Oltean.

⁽³⁾ ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor: *Medidas de lucha contra el fraude fiscal*, pág.107.

⁽⁴⁾ ESPEJO POYATO, Isabel: *La recurrente Ley de represión del fraude fiscal*, pág. 50.



Esta obra aúna, por un lado, el recorrido histórico que ha dado lugar a la trascendental sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022, en el asunto C-788/2019, que ha supuesto un vuelco en las consecuencias que se derivaban de la normativa española por el incumplimiento de la obligación informativa para bienes y derechos en el extranjero y, por otro, la visión práctica para la confección de este formulario, con una exposición pormenorizada de los principales criterios para su correcta confección y presentación. Por otro lado, la especialidad profesional del autor en el ámbito procesal-tributario le lleva también a exponer la situación presente y futura de aquellos litigios relacionados con el modelo 720 que se encuentran, en el momento actual, en marcha, lo que se une a la exposición de las diversas estrategias procesales para que el contribuyente afectado por alguna sanción u otra consecuencia derivada del incumplimiento informativo pueda recuperar las cantidades pagadas, con independencia de que hubiera impugnado las liquidaciones en tiempo y forma y sin dejarse ninguna posibilidad en el tintero, actualizando sus conclusiones a raíz de la reciente publicación de otra relevante sentencia del TJUE el pasado 28 de junio de 2022, que ha ampliado el cauce procesal al permitir una nueva vía: la responsabilidad patrimonial del estado legislador.

ISBN: 978-84-9954-793-0



ER-0280/2005

GA-2005/0100